

Enforcement der Wirtschaftsprüfer

- Vergleichende Analyse der Disziplinaraufsicht und der Qualitätskontrolle im deutschen und norwegischen Wirtschaftsprüfungswesen -

Professor Dr. Aasmund Eilifsen, Norwegische Handelshochschule Bergen und Professor Dr. Reiner Quick, Westfälische Wilhelms-Universität Münster

I. Informationsasymmetrien und Enforcement-Funktionen

Zwischen den Eigentümern (Prinzipal) und dem Management (Agent) eines Unternehmens bestehen Vertragsbeziehungen, die durch asymmetrische Informationen gekennzeichnet sind, wobei der Agent über mehr und bessere Informationen verfügt.¹ Deshalb können die Eigentümer im Zuge der Delegation von Entscheidungsbefugnissen an das Management dessen Leistung nicht vollständig beobachten (hidden action²). Da Manager daran interessiert sind, ihren persönlichen Nutzen zu maximieren, besteht die Gefahr eines moral hazard, d.h. eines opportunistischen Ausnutzens ihres Informationsvorsprungs, ohne gleichzeitig im Sinne der Eigentümer zu handeln.³ Dies werden die Eigentümer versuchen zu verhindern, indem sie Anreize geben und z.B. das Management am Unternehmensergebnis beteiligen. Insofern könnte das Management veranlasst sein, die Rechnungslegung zu manipulieren. Da sich zudem die Leistungen des Managements im Rechnungswesen niederschlagen, können die Eigentümer durch die Prüfung der Rechnungslegungsfunktionen die Verlässlichkeit der Angaben der Manager sicherstellen und damit ihr Informationsdefizit zumindest teilweise abbauen. Der Prüfungsbericht bzw. der Bestätigungsvermerk liefert ein Signal über die Glaubwürdigkeit der externen Rechnungslegung.⁴ Die Eigentümer bestellen also einen Abschlussprüfer, um Informationen zu erhalten, die sie für die effiziente Ausgestaltung ihrer vertraglichen Beziehungen zu den Managern benötigen.⁵ Der Abschlussprüfer trifft ein Urteil

¹ Zu den Grundlagen der Agency-Theorie vgl. z.B. Jensen, Michael C./Meckling, William H.: Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. In: Journal of Financial Economics, Vol. 3 (1976), S. 305-360.

² Zum Begriff 'hidden action' vgl. Arrow, Kenneth J.: The Economics of Agency. In: Pratt, John W./Zeckhauser, Richard J.: Principals and Agents: The Structure of Business, Boston 1985, S. 37-51.

³ Vgl. Spremann, Klaus: Asymmetrische Information. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 60. Jg. (1990), S. 561-586.

⁴ Vgl. z.B. Border, Kim C./Sobel, Joel: Samurai Accountant: A Theory of Auditing and Plunder. In: Review of Economic Studies, Vol. 54 (1987), S. 525-540.

⁵ Zur Rolle der Wirtschaftsprüfung im Kontext des agency-theoretischen Ansatzes vgl. Antle, Rick: The Auditor as an Economic Agent. In: Journal of Accounting Research, Vol. 20 (1982), S. 503-527; Watts, Ross L./Zimmerman, Jerold L.: Positive Accounting Theory, Englewood Cliffs 1986, S. 312-337; Ewert,

über die Normenkonformität von Jahresabschlüssen und Lageberichten. Der Wert seines Prüfungsurteils hängt für den Empfänger von der Verlässlichkeit der darin enthaltenen Informationen ab. Urteile, auf welche die Adressaten nicht vertrauen können, haben für diese keinen Wert. Voraussetzungen für die Abgabe vertrauenswürdiger Urteile sind Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des Urteilenden sowie eine sachgerechte Urteilsbildung.⁶ Während die Urteilsfähigkeit auf die fachliche Qualifikation des Abschlussprüfers abstellt, ist Urteilsfreiheit gegeben, wenn der Abschlussprüfer sein Urteil frei von jeglichen Einflüssen treffen, d.h. unabhängig und unbefangen abgeben kann.

Zwischen den Eigentümern und dem Abschlussprüfer besteht ebenfalls eine Prinzipal-Agent-Beziehung.⁷ Auch der Abschlussprüfer hat einen Informationsvorsprung und seine Prüfungsleistung ist durch die Eigentümer nicht vollständig beobachtbar. Unterstellt man, dass sich der Abschlussprüfer ebenfalls nutzenmaximierend verhält, d.h. der Prüfer berücksichtigt bei seinen Aktionen nicht nur berufsethische, sondern vor allem auch wirtschaftliche Aspekte, besteht erneut die Gefahr eines moral hazard. Der Abschlussprüfer könnte zum einen seine Prüfungsqualität reduzieren und damit bei gegebenem Prüfungshonorar seine Aufwendungen mindern, so dass es an einer sachgerechten Urteilsbildung mangelt. Zum anderen könnte der Prüfer aber auch seine Unabhängigkeit gegenüber dem Management aufgeben und Zahlungen dafür akzeptieren, dass er in seinem Prüfungsbericht aufgedeckte Unregelmäßigkeiten verschweigt.⁸ In diesem Fall ist die erforderliche Urteilsfreiheit nicht gegeben.

Um die moral hazard-Gefahr zu reduzieren genügt es nicht, dem Abschlussprüfer Verhaltensnormen vorzugeben. Vielmehr ist es auch notwendig, die Einhaltung dieser Kontrollen zu überwachen und Normenverstöße zu sanktionieren. Dieses Überwachungs- und Sanktionierungssystem wird oft als ‚Enforcement‘ bezeichnet. Seine Aufgabe besteht darin, das öffentliche Interesse an zuverlässigen Finanzinformationen und damit an einem Funktionieren von (Kapital-)Märkten zu schützen.⁹

Wirtschaftsprüfer haben im Vergleich zu den Nachfragern ihrer Prüfungsdienstleistungen auch einen Informationsvorsprung in Bezug auf ihre Qualifikation. Daraus resultiert die

Ralf: Rechnungslegung, Wirtschaftsprüfung, rationale Akteure und Märkte. Ein Grundmodell zur Analyse der Qualität von Unternehmenspublikationen. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 45. Jg. (1993), S. 715-747; Ewert, Ralf/Stefani, Ulrike: Wirtschaftsprüfung. In: Peter-J. Jost (Hrsg.): Die Prinzipal-Agenten-Theorie in der Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart 2001, S. 147-182.

⁶ Vgl. Leffson, Ulrich: Wirtschaftsprüfung, 4. Aufl., Wiesbaden 1988, S. 61.

⁷ Vgl. den Überblick bei Ballwieser, Wolfgang: Auditing in an Agency Setting. In: Bamberg, Günter/Spremann, Klaus: Agency Theory, Information and Incentives, Berlin, Heidelberg 1987, S. 327-346 und bei Ballwieser, Wolfgang: Kapitalmarkt, Managementinteressen und die Rolle des Wirtschaftsprüfers. In: Schneider, Dieter: Kapitalmarkt und Finanzierung, Berlin 1987, S. 351-362.

⁸ Vgl. Ewert, Ralf: Wirtschaftsprüfung und asymmetrische Information, Berlin u.a. 1990, S. 140-146.

⁹ Vgl. Parker, Lee D.: Professional Accounting Body Ethics: In Search of the Private Interest. In: Accounting, Organisations and Society, Vol. 19 (1994), S. 507-525.

Gefahr, dass der Prüfungsauftrag an einen Abschlussprüfer erteilt wird, dem es an der notwendigen Urteilsfähigkeit fehlt. Dieses Problem wird als adverse selection bezeichnet. Auch aus der Sicht des Berufsstandes besteht ein solches adverse selection-Problem. Der Berufsstand selbst ist daran interessiert, dass die Öffentlichkeit von seiner hohen Qualifikation überzeugt ist und über möglichst viele (positive) Informationen verfügt. Daher wird danach gestrebt, die Reputation des Berufsstandes und das Vertrauen in seine Prüfungsleistungen zu schaffen, zu erhalten bzw. zu erhöhen und eine hohe Qualität zu signalisieren. Die Aufgabe des Enforcement-Systems könnte es also auch sein, Informationsasymmetrien über die Qualifikation des Berufsstandes und die von ihm zu erwartende Prüfungsqualität abzubauen, damit das Vertrauen in den Berufsstand zu erhöhen und letztendlich das gesetzliche Prüfungsmonopol zu erhalten. Dann würde das System dem privaten Interesse des Berufsstandes dienen, indem es seine Reputation erhöht, seine Existenz rechtfertigt und den hohen sozialen Status der Berufsangehörigen erhält.¹⁰

In der nachfolgenden Untersuchung soll zunächst das deutsche Enforcement-System mit den Komponenten ‚Bestellung‘, ‚Disziplinaraufsicht‘ und ‚externe Qualitätskontrolle‘ charakterisiert werden. Anschließend erfolgt ein analoger Überblick über das norwegische System. Nachdem Gemeinsamkeiten und insbesondere Unterschiede herausgefiltert wurden, soll schließlich analysiert werden, inwieweit die beiden untersuchten Systeme eher dem öffentlichen Interesse oder dem privaten Interesse des Berufsstandes dienen.

II. Systemelemente in Deutschland

1. Widerruf der Bestellung durch die Wirtschaftsprüferkammer

Die Bestellung ist mit Wirkung für die Zukunft zurückzunehmen, wenn nachträglich Tatsachen bekannt werden, bei deren Kenntnis die Bestellung hätte versagt werden müssen (§ 20 Abs. 1 WPO). Sie muss nach § 20 Abs. 2 WPO widerrufen werden, wenn der Wirtschaftsprüfer

1. nicht eigenverantwortlich tätig ist oder eine mit dem Beruf unvereinbare Tätigkeit ausübt,
2. infolge strafrechtlicher Verurteilung die Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter verloren hat,
3. infolge eines körperlichen Gebrechens, wegen Schwäche seiner geistigen Kräfte oder wegen einer Sucht dauerhaft unfähig ist, den Beruf des WP ordnungsgemäß auszuüben,
4. eine Berufshaftpflichtversicherung nicht oder nicht im erforderlichen Umfang unterhält,

¹⁰ Vgl. Bédard, Jean: The Disciplinary Process of the Accounting Profession: Protecting the Public or the Profession? The Québec Experience. In: Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 20, Winter 2001, S. 99-437. Bereits Loeb stellte fest, dass berufsrechtliche Sanktionen in erster Linie genutzt wurden, um der Öffentlichkeit das Funktionieren der beruflichen Selbstverwaltung zu verdeutlichen. Vgl. Loeb, Stephen E.: Enforcement of the Code of Ethics: A Survey. In: The Accounting Review, Vol. 47 (1972), S. 1-10.

5. sich nicht in geordneten wirtschaftlichen Verhältnissen befindet,
6. keine berufliche Niederlassung unterhält und
7. die vorgeschriebene Berufshaftpflichtversicherung innerhalb der letzten fünf Jahre wiederholt nicht aufrechterhalten hat und diese Unterlassung auch zukünftig zu besorgen ist.

Über die Rücknahme und den Widerruf entscheidet gem. § 21 WPO die WPK.

2. Disziplinaufsicht und Disziplinargerichtsbarkeit

a. Berufsaufsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer

(1). Aufsichtsfunktion der Wirtschaftsprüferkammer

Die WPK hat u.a. die Aufgabe, die Aufsicht über die berufliche Tätigkeit ihrer Mitglieder zu führen (§ 57 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 3 WPO). Die Art der fachlich schwierigen Berufstätigkeit verlangt eine praxisnahe strenge Aufsicht durch eine Einrichtung, die mit der Berufsmaterie vertraut ist und der gleichzeitig die Möglichkeit einer Kontrolle der Erfüllung der Berufspflichten bei allen Berufsangehörigen gegeben ist. Dabei hat die WPK der Wahrung des fachlichen Ansehens des Berufs zu dienen. Daneben erfolgt die Kontrolle der Berufe des wirtschaftlichen Prüfungswesens auch im Interesse der Allgemeinheit. Aus der Aufsichtstätigkeit der Kammer ergibt sich allerdings kein direkter Schutz von Individualinteressen, sondern lediglich ein mittelbarer (als Reflex der Aufsichtstätigkeit). Das Berufsrecht wird nicht für den rechten Ort gehalten, um Interessenkonflikte zwischen den Angehörigen freier Berufe und ihren Vertragspartnern zu lösen.¹¹

Im Rahmen ihrer Aufsichtsfunktion hat die WPK das Recht und die Pflicht, bei beruflichen Verfehlungen einzuschreiten. Für die Überwachungsaufgabe der WPK ist die in § 62 WPO geregelte Pflicht zum Erscheinen vor der WPK besonders wichtig, denn hierdurch wird deren Kontrollfunktion erleichtert bzw. in manchen Fällen überhaupt erst ermöglicht. In Aufsichtssachen zur Anhörung geladene (persönliche) Mitglieder haben vor der Kammer zu erscheinen und - in den Grenzen ihrer beruflichen Verschwiegenheitspflicht - Auskunft zu geben und ihre Handakten vorzulegen. Allerdings dürfte in derartigen Fällen ein Durchbrechen der Verschwiegenheitspflicht wegen widerstreitender Interessen zulässig sein.¹² Im übrigen ist

¹¹ Vgl. Steindorff, Ernst: Freie Berufe - Stiefkinder der Rechtsordnung?, Köln 1980, S. 16.

¹² Vgl. Kaminski, Horst: Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, a.a.O., S. 1-99, hier S. 71. A.A. ist dagegen Matoni. Er geht von einer stärkeren Gewichtung zugunsten der Verschwiegenheitsverpflichtung und des eigenen Schweigerechts des Berufsangehörigen gegenüber seiner Auskunftspflicht aus. Der WPK stehe auch nicht die Kompetenz zu, den Berufsangehörigen von seiner Verschwiegenheitsverpflichtung zu entbinden, denn dies sei ein Eingriff in dessen Rechte. Einer Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht seitens des Mandanten könne der Berufsangehörige mit Hinweis auf seine Unabhängigkeit und sein eigenes Schweigerecht begegnen. Vgl. Matoni, Ulrich: Die Prüfung der Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften und die Kontrolle der Abschlussprüfertätigkeit. Ein Vergleich der Rechtslage des

durch § 64 WPO sichergestellt, dass die im Rahmen eines Berufsaufsichtsverfahrens gewonnenen Erkenntnisse geschützt werden, denn dort werden die Mitglieder der Gremien der WPK sowie die Mitarbeiter der WPK zur Verschwiegenheit verpflichtet. Beschwerdeführer werden infolgedessen niemals darüber unterrichtet, ob eine und falls ja, welche Maßnahme der Berufsaufsicht ergriffen worden ist. Zulässig ist allerdings die Mitteilung, dass keine Berufspflichtverletzung festgestellt worden ist, weil eine derartige Nachricht den Berufsangehörigen lediglich begünstigt.

(2). Maßnahmen der Berufsaufsicht

Die Belehrung stellt die mildeste Form der Standesmaßnahmen der WPK dar. Sie ergibt sich aus § 57 Abs. 2 Nr. 1 WPO, wonach die Kammer u.a. die Aufgabe hat, die Mitglieder in Fragen der Berufspflichten zu beraten und zu belehren. Während die Beratung eher vorbeugenden Charakter hat, kommt die Belehrung im allgemeinen erst dann in Betracht, wenn sich das Verhalten eines Berufsangehörigen nicht mehr ganz mit den Vorstellungen der Kammer über die Erfüllung der Berufspflichten deckt. Eine Belehrung setzt voraus, dass der WPK eine schuldhafte Berufspflichtverletzung bekannt wird, deren Bedeutung so gering ist, dass eine strengere Maßnahme, d.h. eine Rüge oder gar ein berufsgerichtliches Verfahren, nicht in Betracht kommt, die WPK aber dennoch Veranlassung sieht, ihr Missfallen zum Ausdruck zu bringen.¹³

Bezüglich der Belehrung bestehen keine Formvorschriften, d.h. sie kann mündlich oder schriftlich erteilt werden. Bei einer mündlichen Mitteilung wird die WPK den Vorgang trotzdem aktenkundig machen, da die Belehrung für den Fall weiterer Verstöße von Bedeutung sein kann. Die WPK wird ihrer Aufsichtspflicht nur dann gerecht werden können, wenn sie einen Überblick über bereits geahndete Verfehlungen eines Berufsangehörigen hat.

Die Belehrung steht weder einer anschließenden Rüge wegen des gleichen Verhaltens noch einem Berufsgerichtsverfahren entgegen. Hält der Beschuldigte den in Form der Belehrung erteilten Tadel für ungerechtfertigt, steht es ihm ohne zeitliche Bindungen frei, Gegenvorstellungen zu erheben. Vermag sich die WPK seinen Argumenten nicht anzuschließen, bleibt dem Berufsangehörigen, mangels eines förmlichen Verfahrens, nur noch der Weg, das berufsgerichtliche Verfahren gegen sich selbst einzuleiten (§ 87 WPO), um sich vom Verdacht einer Pflichtverletzung reinigen zu lassen.¹⁴

Aktiengesetzes von 1965 und des Bilanzrichtliniengesetzes in Verbindung mit einer Untersuchung zur Berufshaftung, Dissertation Bremen 1990, S. 137.

¹³ Vgl. Völschau, Klaus: Die Verantwortlichkeit des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, Dissertation Hamburg 1966, S. 175.

¹⁴ Vgl. ebenda, S. 176.

Im Gegensatz zur Belehrung ist für die Erteilung einer Rüge ein förmliches Verfahren vorgeschrieben. Nach dem im § 63 WPO verankerten Rügerecht des Kammervorstands kann dieser das Verhalten eines Mitglieds rügen, wenn dieses ihm obliegende Pflichten¹⁵ verletzt hat, seine Schuld aber gering genug ist, um vom Antrag auf Einleitung eines berufsgerichtlichen Verfahrens abzusehen. Es liegt demnach im pflichtgemäßen Ermessen des Vorstands, ob er ein bestimmtes Verhalten eines Berufsangehörigen als Pflichtverletzung rügt, ob eine einfache Belehrung ausreichen würde oder ob ggf. eine berufsgerichtliche Strafe erforderlich wäre. Im Interesse einer zügigen Durchführung des Verfahrens und wegen der Möglichkeit einer zeitnahen Feststellung der Pflichtverletzung wird, soweit es noch vertretbar erscheint, der Rügeerteilung gegenüber der Einleitung berufsgerichtlicher Maßnahmen der Vorzug gegeben.¹⁶ Der Vorstand wird im Rahmen der Berufsaufsicht von Amts wegen, auf Anzeige bzw. Beschwerde oder aufgrund einer Mitteilung der Strafverfolgungsbehörden bzw. der Strafgerichtsbarkeit über der Erhebung der Anklage oder die Verurteilung im strafgerichtlichen Verfahren tätig. Die systematische Überprüfung der beruflichen Tätigkeit erstreckt sich allerdings im Wesentlichen auf die Einhaltung der gesetzlichen Gliederungsvorschriften anhand veröffentlichter Jahresabschlüsse.¹⁷

Vor Ausspruch der Rüge ist das rechtliche Gehör zu gewähren. Die Rüge ist in Form eines schriftlichen Bescheids zu erteilen. Dieser Rügebescheid ist zu begründen und dem betroffenen Berufsangehörigen zuzustellen. Zudem ist der Generalstaatsanwaltschaft in Berlin eine Abschrift des Rügebescheids zuzuleiten.

Binnen eines Monats nach Zustellung kann gegen den Rügebescheid beim Vorstand der WPK Einspruch erhoben werden, über den der Vorstand selbst entscheidet (§ 63 Abs. 5 WPO). Falls er sich den Einwendungen anschließt, nimmt er die Rüge zurück, ansonsten muss er wiederum einen Bescheid mit Begründung erteilen, mit der er den Einspruch zurückweist. Gegen den abweisenden Einspruchsbescheid kann der Berufsangehörige nach § 63a Abs. 1 WPO innerhalb eines Monats nach Zustellung schriftlich die Entscheidung der Kammer für WP-Sachen beim LG Berlin beantragen, die endgültig entscheidet (§ 63a Abs. 3 S. 4 WPO).

Hält der Vorstand der WPK das Fehlverhalten eines Berufsangehörigen für so gravierend, dass der Ausspruch einer Rüge als nicht mehr ausreichend erscheint, wird die Angelegenheit

¹⁵ Im Gegensatz zu der Verletzung von Berufspflichten werden fachliche Pflichtverletzungen nur dann geahndet, wenn grob fahrlässige oder häufige gleichartige Pflichtverletzungen vorliegen. Vgl. Hense, WPK-Mitt. 1997, S. 21; Fliess, WPK-Mitt. 1992, S. 51.

¹⁶ Vgl. Wirtschaftsprüferkammer (Hrsg.): Berufsgerichtliche Entscheidungen sowie Rügen in Wirtschaftsprüfersachen, Band I, Düsseldorf 1978, S. 5.

¹⁷ Vgl. Budde, Wolfgang: Stellungnahme zu "Die Kontrolle der Kontrolleure". In: Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform? Ein Bochumer Symposium, hrsg. von Walther Busse von Colbe und Marcus Lutter, Wiesbaden 1977, S. 233-238, hier S. 235; Richter, Martin: Die Sicherung der aktienrechtlichen Publizität durch ein Aktienamt, Köln-Berlin-Bonn-München 1975, S. 188.

an die Generalstaatsanwaltschaft Berlin als gemäß § 84 WPO zuständige Ermittlungsbehörde abgegeben, die ihrerseits prüft, ob ein berufsgerichtliches Verfahren einzuleiten ist (§ 85 WPO).¹⁸ Leistet die Generalstaatsanwaltschaft dem Antrag des Vorstands keine Folge, so hat sie ihre Entscheidung unter Angabe der Gründe mitzuteilen (§ 86 Abs. 1 WPO). Der Vorstand der WPK kann gegen diesen Bescheid binnen eines Monats nach Bekanntmachung beim Kammergericht Berlin die gerichtliche Entscheidung beantragen (§ 86 Abs. 2 WPO). Auf der anderen Seite kommt es gelegentlich vor, dass ein Aufsichtsvorgang an die WPK zur Weiterbehandlung im Rahmen der Berufsaufsicht zurückgegeben wird, wenn die Ermittlungen der Generalstaatsanwaltschaft ergeben haben, dass zwar wegen geringem Verschulden des Berufsangehörigen keine berufsrechtliche Ahndung, wohl aber der Ausspruch einer Rüge in Betracht kommt. Schließlich hat die Generalstaatsanwaltschaft nach § 69 Abs. 1 WPO auch die Möglichkeit, einen Vorfall, der zum Ausspruch einer Rüge geführt hat, aufzugreifen und im Rahmen eines berufsgerichtlichen Verfahrens weiterzuverfolgen, falls nach ihrer Auffassung die Berufspflichtverletzung durch die Rüge nicht ausreichend geahndet worden ist. Die Rüge wird unwirksam, wenn der Berufsangehörige in einem derartigen berufsgerichtlichen Verfahren freigesprochen wird bzw. wenn die Eröffnung des Hauptverfahrens abgelehnt worden ist, weil eine schuldhaftige Pflichtverletzung nicht festgestellt werden konnte.

Der Bundesminister für Wirtschaft führt die Aufsicht über die WPK. Dabei handelt es sich nicht um die strenge Form einer Dienstaufsicht, sondern um eine Überwachung, ob die Aufgaben nach Gesetz und Satzung erfüllt werden (§ 66 WPO). Es ist dem Bundesminister für Wirtschaft jedoch nicht möglich, in einer Aufsichtssache eine andere Entscheidung als die WPK zu treffen und durchzusetzen oder der WPK eine entsprechende Anweisung zu erteilen. Ein solches Handeln wäre nur im Rahmen einer Fachaufsicht möglich, welche die WPO aber nicht vorsieht.

b. Berufsgerichtsbarkeit

(1). Organisation der Berufsgerichtsbarkeit

Bei Berufspflichtverletzungen, die über den Bereich der Ahndungsmöglichkeiten der WPK im Rahmen der Standesaufsicht hinausgehen, greift die berufsgerichtliche Bestrafung. Die Berufsgerichtsbarkeit wird durch besondere Kammern und Senate bei den ordentlichen

¹⁸ Die Anregung auf Einleitung eines berufsgerichtlichen Verfahrens ist jedoch kein Privileg der WPK. Vielmehr kann die Mitteilung an die Staatsanwaltschaft auch von einem Berufsangehörigen, einem Mandanten des Beschuldigten, einer Behörde oder sonst einer Person ausgehen. Die berufsrechtlichen Verfehlungen sind auch kein Antragsdelikt in dem Sinne, dass sie nur verfolgt werden, wenn bestimmte Personen einen diesbezüglichen Antrag stellen. Die Staatsanwaltschaft hat das Verfahren von sich aus beim LG Berlin einzuleiten, wenn ihr entsprechende Verstöße gegen die Berufspflichten bekannt werden.

Strafgerichten geführt. In erster Instanz entscheidet die Kammer für WP-Sachen beim LG Berlin, in zweiter Instanz der Senat für WP-Sachen beim Kammergericht Berlin und in dritter Instanz der Senat für WP-Sachen beim BGH. In den Berufsgerichten wirken neben Berufsrichtern (in erster Instanz ein Berufsrichter, in zweiter und dritter Instanz jeweils drei Berufsrichter) jeweils zwei ehrenamtliche Beisitzer aus dem Berufsstand mit, die gemäß § 76 Abs. 2 WPO nicht gleichzeitig dem Vorstand oder dem Beirat der WPK angehören oder bei der WPK im Haupt- oder Nebenberuf tätig sein dürfen. Diese Regelung hat den Vorteil, dass die Beurteilung der Berufspflichtverletzung mit in Händen von Personen liegt, die aus ihrer eigenen Berufstätigkeit heraus über geeignete Maßstäbe verfügen.¹⁹ Damit wird die Einbringung spezieller beruflicher Erkenntnisse bei der Abwägung der Sachverhalte und bei der Urteilsbildung gewährleistet.²⁰ Ähnlich wie im ordentlichen Strafverfahren wirkt die Staatsanwaltschaft auch im berufsgerichtlichen Verfahren mit. Ihr obliegt - von Selbstanzeigen abgesehen - die Einleitung des Verfahrens, wobei sie in der Regel auf eine schriftliche Anzeige des Vorstands der WPK hin tätig wird. Für außenstehende Dritte, die sich durch das Verhalten eines Berufsangehörigen verletzt fühlen, und für Standesangehörige, die sich durch das Verhalten eines anderen Berufsangehörigen verletzt fühlen, besteht kein Antragsrecht auf Einleitung eines berufsgerichtlichen Verfahrens bei der Staatsanwaltschaft.²¹ Über die Eröffnung des Hauptverfahrens entscheidet das Gericht der ersten Instanz. Die Eröffnung des Verfahrens kann vom Berufsangehörigen nicht angefochten werden. In der ersten und der zweiten Instanz nimmt die Generalstaatsanwaltschaft in Berlin die Aufgaben der Staatsanwaltschaft wahr (§§ 84, 106 WPO). Dagegen nimmt der Generalbundesanwalt die Aufgaben der Staatsanwaltschaft in der dritten Instanz, d.h. in den Verfahren vor dem BGH, wahr (§ 108 WPO).

Der Beschuldigte darf zur Durchführung des Verfahrens weder vorläufig festgenommen noch verhaftet oder vorgeführt werden (§ 82 WPO). Die Verhandlung ist nicht öffentlich. Auf Antrag des Beschuldigten muss, auf Antrag der Generalstaatsanwaltschaft kann jedoch die Öffentlichkeit hergestellt werden (§ 99 WPO). Die Hauptverhandlung kann in Abwesenheit des Beschuldigten geführt werden, wenn er ordnungsgemäß geladen und entsprechend belehrt worden ist.

¹⁹ Vgl. Völschau, Klaus: Die Verantwortlichkeit des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, a.a.O., S. 182.

²⁰ Vgl. Dieterich, Wilhelm: Kernfragen der Entwicklung des Wirtschaftsprüferberufs. Berufszugang, Berufsbildung, Berufliches Verhalten. In: Die Wirtschaftsprüfung, 34. Jg. (1981), S. 538-547, hier S. 547.

²¹ Vgl. Matoni, Ulrich: Die Prüfung der Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften und die Kontrolle der Abschlußprüfertätigkeit. Ein Vergleich der Rechtslage des Aktiengesetzes von 1965 und des Bilanzrichtliniengesetzes in Verbindung mit einer Untersuchung zur Berufshaftung, a.a.O., S. 162.

(2). Maßnahmen der Berufsgerichtsbarkeit

Gegen einen Berufsangehörigen, der seine Pflichten schuldhaft verletzt hat, wird eine berufsgerichtliche Maßnahme verhängt (§ 67 Abs. 1 WPO). Bei der Pflichtverletzung kann es sich auch um ein außerhalb des Berufs liegendes Verhalten handeln, wenn es nach den Umständen des Einzelfalles im besonderen Maße geeignet ist, Achtung und Vertrauen in einer für die Ausübung der Berufstätigkeit oder für das Ansehen des Berufs bedeutsamen Weise zu beeinträchtigen (§ 67 Abs. 2 WPO). Berufsgerichtliche Strafen sind nach § 68 Abs. 1 WPO: Warnung, Verweis, Geldbuße bis zu 50.000 € und Ausschließung aus dem Beruf. Die berufsgerichtlichen Maßnahmen des Verweises und der Geldbuße können nebeneinander verhängt werden (§ 68 Abs. 2 WPO). Außerdem hat die Berufsgerichtsbarkeit gemäß § 111 WPO die Möglichkeit, ein vorläufiges Berufsverbot zu verhängen, falls dringende Gründe für die Annahme vorhanden sind, dass gegen den Berufsangehörigen auf Ausschließung aus dem Beruf erkannt wird. Die Möglichkeit eines vorläufigen Berufsverbots ist notwendig, denn der Weg durch drei Instanzen erfordert Zeit. Bis eine rechtskräftige und damit für den Berufsangehörigen bindende Entscheidung vorliegt, können Jahre vergehen, zumal das berufsgerichtliche Verfahren u. U. ausgesetzt werden muss, solange ein entsprechendes Strafverfahren nicht beendet ist. Das BVerfG hat dargelegt, dass ein vorläufiges Berufsverbot verfassungsrechtlich als Eingriff in die durch Art. 12 Abs. 1 GG gewährleistete Freiheit der Berufswahl zu beurteilen ist, die tief in die Lebensgestaltung des Betroffenen eingreift und deshalb nur zum Schutz wichtiger Gemeinschaftsgüter (nämlich des Interesses der Allgemeinheit an einem funktionstüchtigen Wirtschaftsprüfungswesen und der Wahrung des Vertrauens in die Integrität des Berufsstandes) und unter strikter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit statthaft ist. Zur Verhängung eines vorläufigen Berufsverbots genügt demgemäß nicht schon die hohe Wahrscheinlichkeit, dass das Hauptverfahren zu dem gleichen Ergebnis führen wird, sondern sie setzt die zusätzliche Feststellung voraus, dass das Berufsverbot schon vor Rechtskraft des Hauptverfahrens als Präventivmaßnahme zur Abwehr konkreter Gefahren für wichtige Gemeinschaftsgüter erforderlich ist.²²

Warnung ist die leichteste berufsgerichtliche Strafe. Als nächst schwerere Ahndungsmaßnahme folgt der Verweis. Warnung und Verweis haben (ebenso wie Belehrung und Rüge) keine unmittelbaren materiellen Folgen für den Betroffenen, sofern man von den Gerichtskosten und dem Zeitverlust absieht. Sie beeinträchtigen lediglich die Berufsehre des Bestraften. Berufskollegen können von den Pflichtverletzungen erfahren, so dass das Ansehen des Betroffenen beeinträchtigt wird, denn Wirtschaftsprüfer haben gemäß § 99 Abs. 2 WPO Zutritt zu dem nicht-öffentlichen Verfahren. Der Zweck von Warnung und Verweis liegt darin, dem Berufsangehörigen die Tatsache und den Umfang einer begangenen

²² Vgl. BVerfG, 1 BvR 124/76, Beschluß vom 2.3.1977. In: NJW, 30. Jg. (1977), S. 892-894, hier S. 893. Vgl. auch BVerfG, 1 BvR 352/78, Beschluß vom 30.5.1978. In: NJW, 31. Jg. (1978), S. 1479-1480.

Pflichtverletzung klar vor Augen zu führen, um dadurch für die Zukunft ein pflichtgemäßes Verhalten zu erreichen. Gleichzeitig wirken sie, auch wenn das vom Gesetz nicht ausdrücklich hervorgehoben wird, im Allgemeinen bei künftigen Verfehlungen strafverschärfend. Die Aufteilung der reinen Ehrenstrafen in zwei verschiedene Intensitätsgrade ergibt sich aus der Notwendigkeit, unterschiedlich schwere Berufspflichtverletzungen auch entsprechend ahnden zu können.

Eine Warnung geht begrifflich der Handlung, vor der gewarnt wird, voraus. Die Warnung bezieht sich also nicht auf eine konkrete Pflichtverletzung, sondern lediglich darauf, in Zukunft ein entsprechendes Verhalten zu unterlassen. Die Pflichtverletzung wird hingenommen und dient als Anlass, eindringlich vor Wiederholung zu warnen.²³

Im Gegensatz zur Warnung bezieht sich der Verweis unmittelbar auf die Verhaltensweise, welche Gegenstand des berufsgerichtlichen Verfahrens war. Er soll dem Verurteilten klar vor Augen führen, dass seine berufliche Verhaltensweise außerordentlich schwerwiegend ist und unter keinen Umständen geduldet werden kann.

Im Gegensatz zur Warnung und zum Verweis beeinträchtigt die Geldbuße nicht mehr nur das Ansehen des Betroffenen, sondern auch unmittelbar sein Vermögen. § 68 Abs. 1 WPO begrenzt die Geldbuße auf 50.000 €. Einen Mindestbetrag sieht das Gesetz nicht vor. Der Strafrahmen gibt dem Richter die Möglichkeit, sowohl den Unrechtsgehalt der Tat als auch die wirtschaftliche Lage des Beschuldigten bei seinem Urteil angemessen zu berücksichtigen.²⁴

Die Ausschließung aus dem Beruf setzt objektiv eine erhebliche Pflichtverletzung des Berufsangehörigen und subjektiv ein hohes Maß an Verschulden voraus. Das Gericht trifft die Entscheidung nach pflichtgemäßem Ermessen. Eine Schranke für die pflichtgemäße Ermessensausübung bildet dabei der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wonach die Art und die Höhe der berufsgerichtlichen Bestrafung in einem angemessenen Verhältnis zu der begangenen Berufspflichtverletzung stehen muss. Im Rahmen einer Gesamtabwägung ist zu prüfen, ob mildere Maßnahmen ausreichen. Zur Vermeidung unverhältnismäßiger Eingriffe in die Berufsfreiheit ist eine Gesamtwürdigung von Tat, Persönlichkeit und Gesamtverhalten anzustellen. Nur wenn diese nach dem Erkenntnisstand des Tatrichters zu der Prognose führt, dass der Betroffene weiterhin als Wirtschaftsprüfer untragbar ist, darf auf die Ausschließung aus dem Beruf erkannt werden.²⁵ Die Feststellung der Berufsunwürdigkeit ist als äußerste Maßnahme zur Reinhaltung des Berufsstands gedacht und kann nur dann als angemessen

²³ Vgl. Völschau, Klaus: Die Verantwortlichkeit des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, a.a.O., S. 185.

²⁴ Vgl. ebenda, S. 189.

²⁵ Vgl. BGH, StbSt (R) 1/93, Urteil vom 6.8.1993. In: Betriebs-Berater, 48. Jg. (1993), S. 2184-2185, hier S. 2185.

angesehen werden, wenn ein Berufsangehöriger eine so schwere Berufspflichtverletzung begangen hat, dass eine sofortige Entfernung aus dem Berufsstand bei Abwägung der Interessen aller Beteiligten (der des Betroffenen, der Berufsorganisation und der Öffentlichkeit) erforderlich erscheint, oder wenn sich wiederholt Maßnahmen der Berufsaufsicht bzw. berufsgerichtliche Bestrafungen nicht als ausreichend erwiesen, um den Berufsangehörigen von pflichtwidrigen Handlungen abzuhalten.²⁶ Für die Ausschließung ist entscheidend, in welchem Maße durch die Pflichtverletzung das allgemeine Vertrauen in den Beruf des Wirtschaftsprüfers und die Achtung des Berufsstandes in der Öffentlichkeit beeinträchtigt worden sind. Die Wahrung bloßer berufsständischer Belange genügt nicht. Die Ausschließung aus dem Beruf setzt nicht unbedingt die Gefahr voraus, dass der Wirtschaftsprüfer in Zukunft vergleichbar schwere Pflichtverletzungen begehen werde.²⁷ Unterschlagung (§ 246 StGB), Betrug (§ 263 StGB), Untreue (§ 266 StGB)²⁸ und Urkundenfälschung (§ 267 StGB) führen regelmäßig zum Verlust der Berufszugehörigkeit, sofern es sich um Eigentumsdelikte handelt. Auch die schuldhafte Zerrüttung der wirtschaftlichen Verhältnisse stellt eine schwere Berufspflichtverletzung dar, die in gravierenden Fällen (Zwangsvollstreckungsmaßnahmen, Durchführung von Offenbarungseidverfahren, entehrende Vollstreckungsmaßnahmen wie Haftbefehl und Vorführung durch den Gerichtsvollzieher) zur Ausschließung aus dem Beruf führen muss.²⁹ Durch die Publizität solcher Zwangsvollstreckungsmaßnahmen, die einem großen Personenkreis bekannt werden, wird das Vertrauen in den Berufsstand in der Bevölkerung allgemein tiefgreifend gefährdet.

Nach § 105 WPO ist gegen das Urteil der Kammer für WP-Sachen die Berufung an den Senat für WP-Sachen zulässig. Sie muss binnen einer Woche nach Verkündung des Urteils (bei Abwesenheit des Beschuldigten nach Zustellung des Urteils) bei der Kammer für WP-Sachen schriftlich eingelegt werden. Die Berufung kann nur schriftlich begründet werden. Gegen ein Urteil des Senats für WP-Sachen ist die Revision an den BGH zulässig, wenn das Urteil auf Ausschließung aus dem Beruf lautet, der Senat für WP-Sachen beim Kammergericht Berlin entgegen einem Antrag der Staatsanwaltschaft nicht auf Ausschließung aus dem Beruf erkannt hat oder wenn der Senat für WP-Sachen beim Kammergericht Berlin die Revision im Urteil zugelassen hat (§ 107 Abs. 1 WPO). Die Revision darf nur zugelassen werden, wenn in der zweiten Instanz über Rechtsfragen oder Fragen der Berufspflichten entschieden worden

²⁶ Vgl. Völschau, Klaus: Die Verantwortlichkeit des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, a.a.O., S. 191.

²⁷ Vgl. BGH, StbSt (R) 1/93, Urteil vom 6.8.1993, a.a.O., S. 2185.

²⁸ So führten z.B. die von einem Wirtschaftsprüfer als Konkursverwalter begangenen Untreuehandlungen, die gegen die Berufspflichten "Gewissenhaftigkeit" und "Wahrung des Berufsansehens" verstoßen haben, zur Ausschließung aus dem Beruf. Vgl. LG Düsseldorf, Kammer für WP-Sachen, 46 - 39/69, Urteil vom 10.3.1970, WPK Nr. 4, a.a.O.

²⁹ Vgl. z.B. LG Düsseldorf, Kammer für WP-Sachen, 46 - 41/70, Beschluß vom 29.6.1971, WPK Nr. 234. In: Berufsgerichtliche Entscheidungen sowie Rügen in Wirtschaftsprüfersachen, Band I, hrsg. von der Wirtschaftsprüferkammer, Düsseldorf 1978, S. 93-97.

ist, die von grundsätzlicher Bedeutung sind (§ 107 Abs. 2 WPO). Derartige Fälle sind noch nicht vorgekommen. Nach § 107 Abs. 3 WPO kann die Nichtzulassung selbständig durch Beschwerde innerhalb eines Monats nach Zustellung des Urteils angefochten werden. Auch die Revision ist binnen einer Woche nach Verkündung bzw. Zustellung des Urteils schriftlich einzulegen (§ 107a WPO).

Das berufsgerichtliche Verfahren dient nicht in erster Linie einer Bestrafung des Berufsangehörigen nach seiner persönlichen Schuld, sondern der Aufrechterhaltung der Integrität des Berufsstandes.³⁰

c. Änderungen durch die 5. WPO-Novelle

Ein Schwerpunkt der 5. WPO-Novelle ist in der Stärkung der Berufsaufsicht durch die WPK und die Berufsgerichte zu sehen. Dazu wurden folgende Maßnahmen ergriffen:

- Verbesserung der Informationsbeschaffungsmöglichkeiten

Bislang standen der WPK keine Mittel zur Verfügung, mit denen sie ihre Auskunftsrechte durchsetzen konnte. Nunmehr hat sie gemäß § 62a WPO die Möglichkeit, nach vorheriger schriftlicher Androhung ein Zwangsgeld bis zu 1.000 € festzusetzen, um Berufsangehörige zur Erfüllung ihrer Pflichten nach § 62 WPO anzuhalten. Gegen die Androhung und gegen die Festsetzung eines Zwangsgeldes kann innerhalb eines Monats die Entscheidung des Kammergerichts beantragt werden. Der Antrag ist bei der Wirtschaftsprüferkammer schriftlich einzureichen, die dem Antrag abhilft, sofern sie ihn als begründet erachtet. Andernfalls hat sie ihn dem Kammergericht vorzulegen. Der Beschluss des Kammergerichts kann nicht angefochten werden.

Darüber hinaus ist es der WPK nach § 64 Abs. 4 WPO nun explizit gestattet, zur Durchführung von Ermittlungen in Aufsichts- und Beschwerdesachen Dritte um Auskunft zu bitten. Diese sind jedoch nicht zur Auskunft verpflichtet. Bereits nach altem Recht bestand die Möglichkeit, Dritte zur Sachverhaltsaufklärung um Auskunft zu bitten. Da dieses Recht jedoch nicht aus dem Gesetz ersichtlich war, wurde diese Möglichkeit in der Vergangenheit nur sehr eingeschränkt genutzt.

Der ursprüngliche Plan, wonach Berufsangehörige nicht mehr unter Berufung auf ihre Verschwiegenheitspflicht Auskünfte verweigern dürfen, wurde fallen gelassen.³¹

³⁰ Vgl. BGH, StBStR 2/68, Urteil vom 5.12.1968. In: Der Steuerberater, 20. Jg. (1969), S. 39-40; LG Düsseldorf, Kammer für WP-Sachen, 46 - 3 /74, Urteil vom 14.6.1976, WPK Nr. 166, a.a.O.

- Frühere Einbindung der Staatsanwaltschaft

Die WPK muss die Staatsanwaltschaft von allen Tatsachen in Kenntnis setzen, die den Verdacht einer schuldhaften, eine berufsgerichtliche Maßnahme rechtfertigende Pflichtverletzung begründen (§ 84a Abs. 1 WPO). Damit kann die Staatsanwaltschaft nun das Rügerecht komplett überprüfen, d.h. auch kontrollieren, ob die WPK nicht ungerechtfertigter Weise von der Erteilung einer Rüge abgesehen hat.

- Erweiterung und Verschärfung der Sanktionsmöglichkeiten

Neben der Belehrung und der Rüge hat die WPK inzwischen auch die Möglichkeit, die Rüge nach § 63 Abs. 1 WPO mit einer Geldbuße von 10.000 € zu verknüpfen. Damit werden die Sanktionsmöglichkeiten der Kammer verschärft und die Berufsaufsicht wird in ihrer Außenwirkung gestärkt. Die Geldbuße, die im Rahmen eines berufsgerichtlichen Verfahrens verhängt werden kann, wurde auf 100.000 € erhöht. Schließlich wurde der berufsgerichtliche Maßnahmenkatalog des § 68 Abs. 1 WPO um die Möglichkeit einer Suspendierung für einen Zeitraum von einem bis zu fünf Jahren erweitert. Dabei kann sowohl ein generelles Berufsverbot als auch ein Verbot für bestimmte Tätigkeitsgebiete verhängt werden. Damit wird die Lücke zwischen dem Berufsausschluss als schärfste berufsgerichtliche Maßnahme, die selten verhängt wird, und der Geldbuße, die in vielen Fällen als nicht hinreichend empfunden wird, geschlossen.

- Aufhebung des Vorrangs von Strafverfahren

In der Vergangenheit mussten berufsgerichtliche Verfahren während der Dauer eines Strafverfahrens wegen desselben Vergehens ausgesetzt werden. Infolge häufig langjähriger Strafverfahren führte dies dazu, dass ein berufsgerichtliches Verfahren über Jahre hinweg ruhte. Das berufsgerichtliche Verfahren kann nun nur noch dann ausgesetzt werden, wenn in einem anderen Verfahren ein Sachverhalt aufzuklären oder eine Rechtsfrage zu entscheiden ist, ohne deren Beurteilung eine Entscheidung im berufsgerichtlichen Verfahren nicht möglich ist, oder wenn der rechtskräftige Abschluss eines anderen für die Entscheidung des berufsrechtlichen Verfahrens bedeutenden Verfahrens innerhalb von sechs Monaten zu erwarten ist (§ 83b WPO).

- Öffentlichkeit berufsgerichtlicher Verfahren

³¹ Diskutiert wird dies von Sommerschuh, Nicole: Strengere Berufsaufsicht durch die 5. WPO-Novelle: Ein neuer Ansatz zur Kontrolle der Wirtschaftsprüfer. In: Betriebs-Berater, 58. Jg. (2003), S. 1166-1171, hier S. 1168-1169.

In allen Verfahren, bei denen die vermutete Pflichtverletzung im Zusammenhang mit einer handelsrechtlichen Pflichtprüfung steht, ist die Hauptverhandlung eines berufsgerichtlichen Verfahrens nach § 99 Abs. 1 WPO mittlerweile öffentlich.

3. Externe Qualitätskontrolle

a. Verfahren

WP in eigener Praxis und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (WPG) müssen sich alle drei Jahre einer Qualitätskontrolle unterziehen, wenn sie gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durchführen. Die Pflicht zur Durchführung der Qualitätskontrolle ist eine Berufspflicht, deren Einhaltung die WPK überwacht. Ein Verstoß gegen diese Berufspflicht kann gerügt werden oder zur Einleitung eines berufsgerichtlichen Verfahrens führen.

Die Durchführung der Qualitätskontrolle liegt in den Händen von bei der WPK registrierten WP in eigener Praxis oder von WPG. Ein WP ist auf Antrag zu registrieren, wenn er seit mindestens drei Jahren bestellt und dabei im Bereich der Abschlussprüfung tätig gewesen ist, über Kenntnisse in der Qualitätssicherung verfügt und in den letzten fünf Jahren nicht berufsgerichtlich verurteilt worden ist. Ferner muss die Praxis, in welcher der WP seinen Beruf ausübt, erfolgreich einer Qualitätskontrolle unterzogen worden sein. Bei WPG sind die persönlichen und fachlichen Voraussetzungen von mindestens einem Organmitglied sowie dem für die Prüfung verantwortlichen WP zu erfüllen. Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird von dem WP in eigener Praxis oder der WPG ausgewählt und beauftragt. Es muss sichergestellt sein, dass der Auftragnehmer über die erforderliche Unabhängigkeit verfügt, so dass z.B. wechselseitige Reviews zweier Praxen ausgeschlossen sind.³² Ein Auftrag zur Durchführung der Qualitätskontrolle kann nur aus wichtigem Grund gekündigt werden. Die Durchführung der Qualitätskontrolle ist vom kontrollierten Berufsangehörigen zu honorieren.³³

Die Qualitätskontrolle dient der Überwachung, ob die Grundsätze und Maßnahmen zur Qualitätssicherung nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften und der Berufssatzung insgesamt und bei der Durchführung einzelner Aufträge eingehalten werden. Mit dem Engagement Review soll die Umsetzung des in der Praxis eingeführten Qualitätssicherungssystems in der Auftragsabwicklung geprüft werden. Die Qualitätskontrolle erstreckt sich auf betriebswirtschaftliche Prüfungen, bei denen das Siegel geführt wird (gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschlussprüfungen, freiwillige Prüfungen und Erstellungen von Jahresabschlüssen, die

³² Vgl. Marks, Peter/Schmidt, Stefan: Einführung einer externen Qualitätskontrolle im Berufsstand der deutschen Wirtschaftsprüfer. In: Die Wirtschaftsprüfung, 51. Jg. (1998), S. 975-987, hier S. 985.

³³ Vgl. Marten, Kai-Uwe/Köhler, Annette G.: 4. WPO-Novelle: Anstoß zu einer externen Qualitätskontrolle von Wirtschaftsprüfern in Deutschland. In: Betriebs-Berater, 55. Jg. (2000), S. 867-870, hier S. 868.

mit Prüfungstätigkeiten verbunden sind). Damit der Prüfer ein aussagekräftiges Bild von der Praxisorganisation und dem internen Qualitätssicherungssystem gewinnen kann, findet die Qualitätskontrolle grundsätzlich vor Ort in der Praxis statt.³⁴

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat das Ergebnis der Qualitätskontrolle in einem Qualitätskontrollbericht, der auch ein Prüfungsurteil zu enthalten hat, zusammenzufassen. Stellt der Prüfer weder wesentliche Mängel im Qualitätskontrollsystem noch Prüfungshemmnisse fest, hat er ein positives Prüfungsurteil abzugeben. Ansonsten muss er sein Urteil unter Angabe der Gründe einschränken oder versagen. Im Fall der Einschränkung aufgrund festgestellter wesentlicher Mängel im Qualitätssicherungssystem hat der Prüfer für Qualitätskontrolle Empfehlungen zur Beseitigung der Mängel zu geben. Nach Abschluss der Prüfung leitet der Prüfer eine Ausfertigung des Qualitätskontrollberichts der WPK zu. Nach dessen Eingang bescheinigt die WPK dem WP in eigener Praxis oder der WPG die Teilnahme an der Qualitätskontrolle. Die Bescheinigung wird nicht erteilt, sofern die Qualitätskontrolle durch nicht registrierte WP bzw. WPG vorgenommen oder das Prüfungsurteil versagt wurde. WP und WPG können nach § 319 HGB nicht handelsrechtlicher Abschlussprüfer sein, wenn sie keine Qualitätskontrolle nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften durchgeführt haben bzw. die o.a. Bescheinigung der WPK nicht vorliegt. Führt ein WP trotzdem die Prüfung durch, geht er das Risiko ein, sein Honorar zu verlieren. Keineswegs wird damit jedoch der geprüfte Jahresabschluss unwirksam.

Der Prüfer für Qualitätskontrolle und seine Gehilfen sind zur Verschwiegenheit verpflichtet. Sie haften für durch vorsätzlich oder fahrlässig begangene Pflichtverletzungen verursachte Schäden, wobei die Ersatzpflicht bei Fahrlässigkeit auf eine Mio. € beschränkt ist. Nähere Regelungen zur Qualitätskontrolle wird eine von der WPK zu erlassende und vom Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie zu genehmigende Satzung enthalten.

b. Organisatorische Einbindung

In der WPK wird eine Kommission für Qualitätskontrolle eingerichtet. Deren Mitglieder werden auf Vorschlag des Vorstands vom Beirat der WPK gewählt und sind ausschließlich Berufsangehörige. Der Kommission obliegt u.a.:

- Prüfer für Qualitätskontrolle zu registrieren;
- Qualitätskontrollberichte entgegenzunehmen;
- Bescheinigungen über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle zu erteilen und zu widerrufen;

³⁴ Vgl. Hammers-Strizek, Gisela: Peer Review – Zur Einführung einer externen Überwachung der Qualität in der deutschen Wirtschaftsprüferpraxis. In: Die Wirtschaftsprüfung, 52. Jg. (1999), S. 911-915, hier S. 914.

- Maßnahmen zu verhängen;
- Widersprüche gegen Entscheidungen im Zusammenhang mit der Qualitätskontrolle zu bescheiden.

Damit das System der Qualitätskontrolle seine präventive Funktion voll entfalten kann und glaubwürdig ist, muss es für den Fall negativer Ergebnisse Sanktionen vorsehen.³⁵ Liegen Mängel vor oder wurde die Qualitätskontrolle nicht nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften durchgeführt, kann die Kommission für Qualitätskontrolle Auflagen zur Beseitigung der Mängel erteilen (z.B. die Teilnahme an einer Fortbildung oder der Einsatz von Spezialisten bei der Durchführung von Abschlussprüfungen) oder falls sie der Meinung ist, dass die Umsetzung der Auflagen überwacht werden muss, eine Sonderprüfung (womit eine vorgezogene externe Qualitätskontrolle gemeint ist) anordnen.³⁶ Stellt die Kommission fest, dass das Prüfungsurteil bei der Qualitätskontrolle zu versagen war, widerruft sie die von ihr erteilte Bescheinigung. Umgekehrt kann sie die Bescheinigung erteilen, falls das Prüfungsurteil versagt wurde, es aber nach Auffassung der Kommission nicht zu versagen war. Die Bescheinigung wird ebenfalls widerrufen, falls die Qualitätskontrolle unter schwerwiegenden Verstößen gegen die gesetzlichen Vorschriften durchgeführt wurde. Um einen WP in eigener Praxis oder eine WPG zur Befolgung der o.a. Maßnahmen anzuhalten, kann die Kommission ein Zwangsgeld von bis zu 25.000 € festsetzen oder die Bescheinigung widerrufen.

Die von Maßnahmen der Kommission für Qualitätskontrolle betroffenen Berufsangehörigen können Widerspruch bei der WPK einlegen. Über den Widerspruch entscheidet die Kommission für Qualitätskontrolle. Gegen die Widerspruchsentscheidung der Kommission ist der Verwaltungsrechtsweg eröffnet, da die Verhängung von Maßnahmen einen belastenden Verwaltungsakt der WPK darstellt. Das berufsrechtliche Aufsichtsverfahren und die Berufsgerechtheit sind nicht geeignet, im Verfahren für die Qualitätskontrolle zu einer geeigneten gerichtlichen Prüfung zu führen, da sie auf die partiell repressive Tätigkeit der WPK ausgerichtet sind. Das System der Qualitätssicherung hat jedoch präventiven Charakter, so dass der Rechtsweg zu den Berufsgerichten nicht in Frage kommt.

Die Kommission für Qualitätskontrolle hat den Vorstand der WPK zu unterrichten, wenn ein Widerruf der Bestellung als WP oder der Anerkennung als WPG in Betracht zu ziehen ist. Die mitgeteilten Tatsachen dürfen nicht im Rahmen eines berufsaufsichtlichen Verfahrens verwertet werden. Verletzungen des Berufsrechts, die zu einer Maßnahme im Rahmen des Qua-

³⁵ Vgl. Lindgens-Strache, Ursula: Peer Review – Ein probates Mittel zur Sicherung und Verbesserung der Prüfungsqualität in Deutschland? In: WPK-Mitteilungen, 36. Jg. (1997), S. 254-266, hier S. 263.

³⁶ Vgl. Dörner, Dietrich: Externe Qualitätskontrolle für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer. In: WPK-Mitteilungen, 38. Jg. (1999), S. 126-132, hier S. 129.

litätskontrollsystems geführt haben, können nicht Gegenstand eines berufsaufsichtlichen Verfahrens sein.

Verfassungsrechtliche Gründe verlangten die Schaffung der Kommission für Qualitätskontrolle als eigenem Organ und die strikte Trennung von der Berufsaufsicht durch den Vorstand. Im Rahmen der Qualitätskontrolle müssen die Berufsangehörigen Aufklärungen und verlangte Nachweise geben. Somit kann es bei der Durchführung der Qualitätskontrolle vorkommen, dass der Prüfer berufsrechtlich relevante Sachverhalte aufdeckt, durch die sich der Berufsangehörige selbst belasten könnte. Wäre für die Qualitätskontrolle der Vorstand der WPK zuständig, so könnten die erlangten Informationen im Berufsaufsichtsverfahren Verwendung finden. Dies wäre mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des Verbots der Selbstbelastung nicht vereinbar.³⁷ Hinzu kommt, dass durch ein derartiges Verfahren die Bereitschaft zur Mitwirkung eingeschränkt und die Akzeptanz des Systems im Berufsstand leiden würde. Insofern bildet die Kommission (zusammen mit dem Beirat) eine zweite, von der Berufsaufsicht unabhängige Säule im Gefüge der beruflichen Selbstverwaltung.

Bei der WPK wird ein Qualitätskontrollbeirat eingerichtet, der aus fünf Mitgliedern besteht, die nicht dem Berufsstand angehören und insbesondere aus den Bereichen Rechnungslegung, Finanzwesen, Rechtswissenschaft und Rechtsprechung stammen. Sie werden auf Vorschlag des Vorstands vom Beirat der WPK auf die Dauer von vier Jahren gewählt. Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie kann, wenn es gegen ein Mitglied Bedenken hat, verlangen, dass ein anderes Mitglied berufen wird. Der Qualitätskontrollbeirat soll das öffentliche Interesse an der Qualitätssicherung im Berufsstand der WP repräsentieren und hat dafür Sorge zu tragen, dass dieses öffentliche Interesse bei der Entwicklung des Verfahrens beachtet und berücksichtigt wird. Dadurch soll das Vertrauen der Öffentlichkeit in die im Rahmen der Selbstverwaltung durchgeführte externe Qualitätskontrolle gestärkt werden.³⁸ Dem Qualitätskontrollbeirat sind folgende Aufgaben zugewiesen:³⁹

- Überwachung der Angemessenheit und Funktionsfähigkeit des Systems der Qualitätskontrolle;

³⁷ Nach dem Selbstbelastungsverbot (*nemo tenetur se ipsum accusare*) darf niemand gezwungen werden, einen Beitrag zu seiner eigenen Überführung zu leisten, denn ansonsten läge ein Verstoß gegen die Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) und ein Eingriff in das allgemeine Persönlichkeitsrecht (Art. 2 Abs. 1 GG) vor. Da der Wirtschaftsprüfer gemäß § 57d WPO im Rahmen der externen Qualitätskontrolle zur Mitwirkung verpflichtet ist, würde gegen das Selbstbelastungsverbot verstoßen, wenn das Ergebnis der externen Qualitätskontrolle zu Disziplinarmaßnahmen führen könnte. Im Widerspruch dazu steht allerdings § 57e Abs. 4 WPO, wonach die Kommission für Qualitätskontrolle den Vorstand der WPK zu unterrichten hat, sofern der Widerruf der Bestellung in Betracht kommt.

³⁸ Vgl. Lück, Wolfgang: Überwachung von Maßnahmen zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis. In: Der Betrieb, 53. Jg. (2000), S. 333-337, hier S. 337.

³⁹ Eine Diskussion dieser Aufgaben findet sich bei Niehus, Rudolf: Der Peer Review-Beirat für die externe Qualitätskontrolle der Abschlussprüfung – Offene Fragen zum ‚Public Oversight Board‘ im neuen Berufsrecht. In: Die Wirtschaftsprüfung, 53. Jg. (2000), S. 457-466, hier S. 462-463.

- Entwicklung von Empfehlungen zu dessen Fortentwicklung und Verbesserung;
- Erstellung eines jährlichen öffentlichen Berichts.

Der Qualitätskontrollbeirat kann zur Durchführung seiner Aufgaben die erforderlichen Aufklärungen und Nachweise von der WPK und den Prüfern für Qualitätskontrolle verlangen. Seine Mitglieder haben das Recht, an Qualitätskontrollen und den Sitzungen der Kommission für Qualitätskontrolle teilzunehmen.

Die Mitglieder der Kommission für Qualitätskontrolle und des Qualitätskontrollbeirats sind unabhängig und nicht weisungsgebunden sowie ebenfalls zur Verschwiegenheit verpflichtet.

Abb. 1 fasst das deutsche Enforcement-System zusammen.

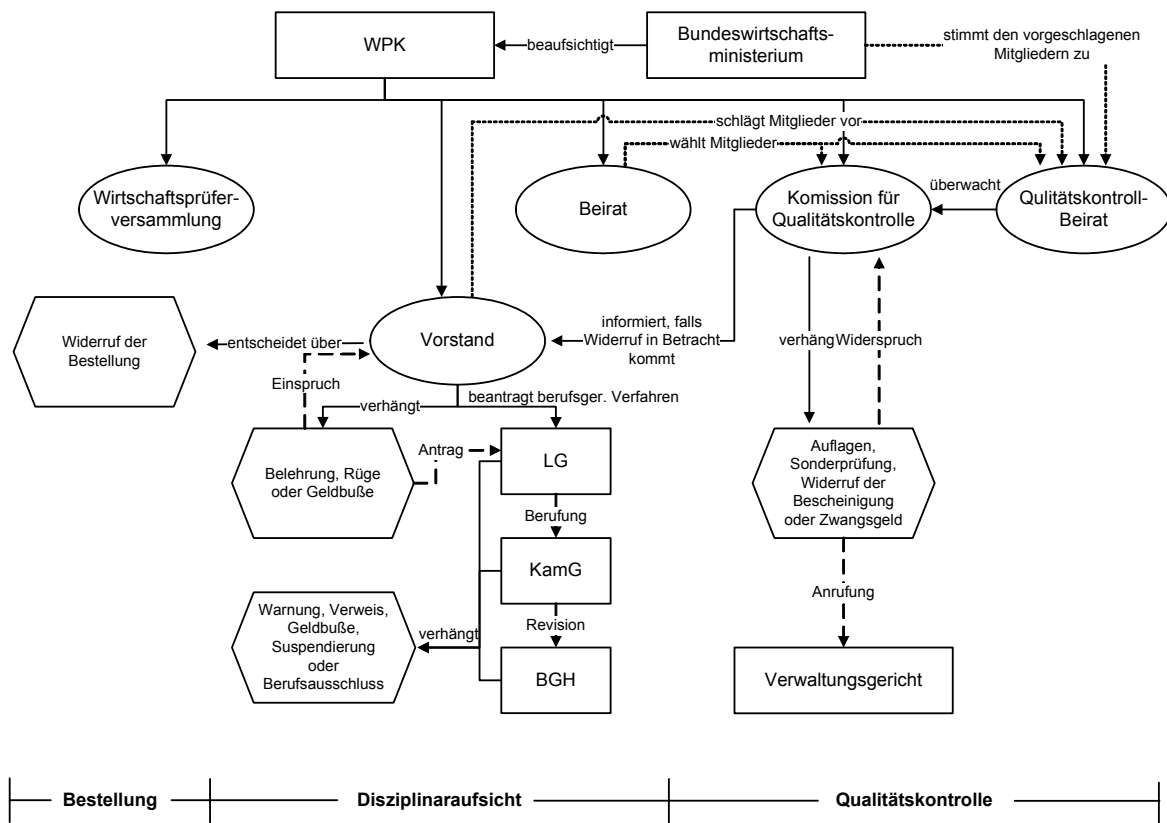


Abb. 1: Enforcement-System in Deutschland

III. Systemelemente in Norwegen

1. Wirtschaftsprüfung in Norwegen

Zentrale Rechtsgrundlage für das norwegische Wirtschaftsprüfungswesen ist das 1999 novellierte Wirtschaftsprüfungsgesetz (lov om revisjon og revisorer),⁴⁰ mit dem das norwegische Recht an die EU-Richtlinien angepasst wurde. Es regelt die Prüfungspflicht, die Ausbildung und den Berufszugang, die Unabhängigkeit und die Objektivität des Abschlussprüfers, die Pflichten des Abschlussprüfers, den Grundsatz der Verschwiegenheit, die Informationspflichten des Abschlussprüfers, die Niederlegung des Mandats und die Abberufung des Prüfers, die zivilrechtliche Haftung und mögliche Sanktionen gegen den Abschlussprüfer.

Prüfungspflichtig sind in Norwegen alle Kapitalgesellschaften, unabhängig von ihrer Größe.⁴¹ Personengesellschaften sind prüfungspflichtig, wenn ihr Jahresumsatz fünf Mio. norwegische Kronen NKK (ca. 570.000 €) übersteigt. Für Einzelunternehmen ergibt sich eine Prüfungspflicht, wenn zusätzlich zu der angegebenen Umsatzhöhe entweder die Bilanzsumme über 20 Mio. NKK (ca. 2,28 Mio. €) liegt oder das Unternehmen mehr als 20 Arbeitnehmer beschäftigt.⁴²

Es gibt zwei Qualifikationen im wirtschaftlichen Prüfungswesen, die zur Durchführung von Pflichtprüfungen berechtigen. Zum einen die staatsautorisierten Revisoren und zum anderen die registrierten Revisoren. Früher waren nur staatsautorisierte Revisoren dazu berechtigt, die Jahresabschlüsse von börsennotierten und von großen Unternehmen zu prüfen. Dieses Privileg wurde durch das Wirtschaftsprüfungsgesetz von 1999 beseitigt. Allerdings besteht die Börse in Oslo aus Gründen des Anlegerschutzes weiterhin darauf, dass dort notierte Unternehmen von staatsautorisierten Revisoren geprüft werden.

Seit 1973 gibt es an der Norwegischen Wirtschaftshochschule zu Bergen ein 15-monatiges Graduiertenprogramm in Wirtschaftsprüfung, das auf den Beruf des staatsautorisierten Revisors vorbereitet. Voraussetzung für die Aufnahme in das Programm ist entweder ein Hochschulabschluss in Wirtschaftswissenschaften oder das Bestehen der für den Beruf des registrierten Revisors verlangten Prüfungen. Der Zugang zum Berufsstand des staatsautorisierten Revisors setzt voraus, dass die anspruchsvollen Examina des Programms bestanden werden. Zudem müssen die Kandidaten drei Jahre Berufserfahrung im wirtschaftlichen Prüfungswesen nachweisen und eine kleinere praxisorientierte Prüfung

⁴⁰ Lov om revisjon og revisorer av 15. januar 1992 nr. 2 (<http://www.lovdato.no/all/nl-19990115-002.html>). Eine englische Übersetzung des Gesetzes findet sich unter http://www.kredittilsynet.no/archive/r-r-avd_pdf/01/01/Regul016.pdf.

⁴¹ Kapitalgesellschaften gibt es in Norwegen nur in Form der Aktiengesellschaft. Diese Rechtsform ist weit verbreitet. Ende 2003 gab es in Norwegen 153.077 Aktiengesellschaften. Vgl. Brønnøysundregistrene, http://www.brreg.no/presse/pressemeldinger/2004/01/foretaksregistrering_2003.html

⁴² Cordt Hansen, H.: Revisorloven med kommentarer, Den norske Revisorforenings Forlag, Oslo, 2003, S. 38-43.

ablegen.⁴³ Seit 2000 bietet die Norwegische Hochschule für Management ein vergleichbares Programm an.

Registrierte Revisoren haben ein dreijähriges Programm in Betriebswirtschaftslehre mit Schwerpunkt im Rechnungs- und Prüfungswesen an einer Fachhochschule zu absolvieren. Des Weiteren benötigen sie für die Registrierung ebenfalls drei Jahre Prüfungspraxis und sie müssen sich einer praxisorientierten Prüfung unterziehen.⁴⁴

1998 hat der norwegische Berufsstand die International Standards on Auditing der International Federation of Accountants übernommen.⁴⁵ Obwohl diesen kein Gesetzescharakter zukommt, unterstützt die Legislative deren Funktion, die gesetzlichen Normen zu ergänzen bzw. zu konkretisieren, und der Berufsstand wendet diese Standards an.

2. Kredittilsynet

Seit 1988 liegt die Zuständigkeit für das Wirtschaftsprüfungsrecht beim norwegischen Finanzministerium.⁴⁶ Die staatliche Finanzaufsichtsbehörde (Kredittilsynet, KT)⁴⁷ registriert und überwacht die Revisoren im Auftrag des Ministeriums und ist in diesem Zusammenhang dazu befugt, Disziplinarmaßnahmen zu verhängen. KT ist auch für die Anerkennung und die Überwachung von Prüfungsgesellschaften zuständig. Disziplinarmaßnahmen können allerdings nur gegen einzelne Revisoren verhängt werden.

Die Überwachung durch KT umfasst

- das Aufgreifen von Beschwerden⁴⁸ oder Hinweisen hinsichtlich Fehlverhaltens von Revisoren,

⁴³ Vgl. Wirtschaftsprüfungsgesetz, Kapitel 3, Abschnitt 3-2 und 3-3.

⁴⁴ 2002 wurde das Universitätsgesetz geändert und es wurden Bachelor- und Masterabschlüsse eingeführt. Ab Herbst 2004 sind diese Abschlüsse sowohl für das Studium der Betriebswirtschaftslehre also auch für die speziellen Abschlüsse zum Prüfungswesen anzuwenden. Daher benötigen staatsautorisierte Revisoren in der Zukunft einen Masterabschluss in Rechnungs- und Prüfungswesen, während für registrierte Revisoren ein Bachelorabschluss auf diesem Gebiet erforderlich sein wird.

⁴⁵ Den norske Revisorforening: God revisjonsskikk: Standarder for revisjon og beslektede tjenester, Revisors Håndbok, Oslo, 2004.

⁴⁶ Zuvor lag die Zuständigkeit beim Handelsministerium.

⁴⁷ Ausführliche Informationen zu der rechtlichen Stellung und zu den Aufgaben dieser Einrichtung finden sich in Kredittilsynet: Annual Report 2002, Oslo 2002, <http://www.kredittilsynet.no/ekstra/annualreport2002/annualrep.htm> sowie im Act on the Supervision of Credit Institutions, Insurance Companies and Securities Trading etc. (Financial Supervision Act), http://www.kredittilsynet.no/archive/stab_word/01/03/01092046.doc.

⁴⁸ In den Jahren 1996-1999 gab es 16, 21, 24 bzw. 23 Beschwerden, was weitaus weniger ist als in früheren Jahren. Vgl. Kredittilsynet: Annual Report 1998, Oslo 1998; Kredittilsynet: Annual Report 1999, Oslo 1999.

- das Sammeln von Informationen über Revisoren und Prüfungsgesellschaften (z.B. über Fragebögen) und
- die Überprüfung der Aktivitäten ausgewählter Revisoren und Prüfungsgesellschaften auf Normenkonformität.

Die meisten Beschwerden kommen von der Presse, den Steuerbehörden, Konkursverwaltern und der Anwaltskammer. Jedes zweite Jahr müssen registrierte Revisoren sowie Prüfungsgesellschaften einen umfassenden Fragebogen ausfüllen. KT überprüft in erster Linie die Übereinstimmung mit berufsrechtlichen Bestimmungen, mit Rechnungslegungs- und Publizitätsnormen (hauptsächlich formelle Aspekte) und mit Prüfungsnormen einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung. Bei jeder Überprüfung stellt die angemessene Prüfungsdokumentation einen wichtigen Aspekt dar.

Prüfungsgesellschaften und Revisoren, die von KT überprüft werden, stellen keine repräsentative Stichprobe des norwegischen Berufsstandes dar. Vielmehr bestimmen erhaltene Beschwerden, negative Signale, Risikoüberlegungen und politische Entscheidungen die Auswahl.⁴⁹ Demgemäß wählt KT zielgerichtet einzelne Prüfungsgesellschaften oder Revisoren, bestimmte Segmente des Berufsstandes oder spezielle Aspekte der Prüfungen oder der anderen Aktivitäten der Berufsangehörigen aus.

Die Frage, wer über die Verhängung von Disziplinarmaßnahmen entscheidet, hängt von der Schwere der Pflichtverletzung ab. KT hat eine Abteilung für Rechnungs- und Prüfungswesen, innerhalb der es eine Gruppe zur Überwachung der Revisoren gibt. Für die Sanktionierung kann der zuständige Sachbearbeiter, der Gruppenleiter, der Abteilungsleiter oder der Generaldirektor⁵⁰ von KT zuständig sein. Fälle, die von grundsätzlicher Bedeutung sind, werden vom KT-Vorstand⁵¹ behandelt. Dazu zählen alle Fälle, die zum Widerruf der Bestellung führen. Die KT-Vorstandsmitglieder müssen über keine besonderen Kenntnisse im Prüfungswesen verfügen. Für die Funktionsausübung erforderliche Kenntnisse sind beim KT-Personal vorhanden. Es gibt keine formelle Bestimmung, wonach das Personal eine Qualifikation im Prüfungswesen haben muss. Bei dem Personal, das für die Überwachung der Revisoren zuständig ist, handelt es sich aber in der Regel um staatsautorisierte oder registrierte Revisoren.

⁴⁹ So wurden z.B. 1997/98 schwerpunktmäßig Prüfungen kontrolliert, die von den sechs größten norwegischen Prüfungsgesellschaften durchgeführt wurden. 2002/2003 überprüfte KT insbesondere Beratungsleistungen für Prüfungsmandanten der fünf größten norwegischen Prüfungsgesellschaften.

⁵⁰ Er wird von der norwegischen Regierung für sechs Jahre bestellt.

⁵¹ Der KT-Vorstand besteht aus fünf Mitgliedern, die ebenso wie ihre Stellvertreter von der Regierung für fünf Jahre bestellt werden. Die KT-Angestellten wählen aus ihrer Reihe zwei Beisitzer, die den Vorstand ergänzen, sofern er sich mit Verwaltungsangelegenheiten beschäftigt. Zudem entsendet das Finanzministerium einen Beobachter der norwegischen Zentralbank für vier Jahre in den Vorstand, der ein Rederecht hat und Vorschläge einreichen kann, nicht jedoch stimmberechtigt ist.

Vor dem Wirtschaftsprüfungsgesetz aus dem Jahre 1999 standen folgende Disziplinarmaßnahmen zur Verfügung:⁵²

- Widerruf der Bestellung als Revisor bzw. als Prüfungsgesellschaft (permanent oder zeitlich befristet);
- Strenger Verweis;
- Verweis;
- Kritik.

Zusätzlich kann KT Belehrungen geben. Im aktuellen Wirtschaftsprüfungsgesetz von 1999 ist der Widerruf der Bestellung die einzige zur Verfügung stehende Disziplinarmaßnahme.⁵³ Die andere mögliche Reaktion, die Belehrung, stellt formell keine Disziplinarmaßnahme dar. Ein Widerruf der Bestellung kann erfolgen, wenn ein Fehlverhalten das Vertrauen in den Berufsstand beeinträchtigt oder wenn Berufspflichten gravierend oder wiederholt verletzt werden.⁵⁴

Durch die Reduzierung des Katalogs der Disziplinarmaßnahmen von KT auf den Entzug der Bestellung, ohne die Regeln für den Widerruf zu verschärfen, bedeutete die Novelle des Wirtschaftsprüfungsgesetzes von 1999 für KT, weniger Ansatzpunkte zur Sanktionierung von Revisoren zu haben. Das Motiv für die Gesetzesänderung lag darin, die Regeln für Wirtschaftsprüfer mit den allgemeinen Regeln für die Sanktionierung anderer von KT überwachter Parteien zu harmonisieren. In der Praxis war die Gesetzesänderung möglicherweise weniger bedeutsam als es auf den ersten Blick erscheint. Die Belehrung kann sowohl milde als auch scharfe Kritik umfassen, auch wenn sie formell nicht als Disziplinarmaßnahme angesehen wird.⁵⁵ Eine Belehrung kann auch eine vom Prüfer zu ergreifende Maßnahme zur Beseitigung eines Missstandes umfassen. Insofern war die Gesetzesänderung eher kosmetischer Natur und weniger eine wesentliche Änderung in der Disziplinarpolitik. Da die Belehrung jedoch formell keine Disziplinarmaßnahme darstellt, kann gegen sie kein Einspruch eingelegt werden. Zudem gelangt die Belehrung nicht in das öffentliche Wirtschaftsprüferregister.

Ein Widerruf der Bestellung ist angemessen, wenn der Revisor oder die Prüfungsgesellschaft aufgrund eines strafrechtlichen Vergehens verurteilt wurde, das auch gegen berufsrechtliche Normen verstößt, sowie bei schwerwiegenden oder wiederholten Verletzungen gesetzlicher

⁵² Um die praktische Handhabung zu formalisieren, wurden Verwarnungen (d.h. strenger Verweis, Verweis und Kritik) 1989 in das Wirtschaftsprüfungsgesetz aufgenommen.

⁵³ Ist der Wirtschaftsprüfer in einem strafrechtlichen Verfahren hinsichtlich eines Vergehens angeklagt, das zu einem Widerruf der Bestellung führen kann, so besteht die Möglichkeit, den Berufsangehörigen bis zum Abschluss des strafrechtlichen Verfahrens mit einem vorläufigen Berufsverbot zu belegen.

⁵⁴ Vgl. § 9 Abs. 1 Wirtschaftsprüfungsgesetz.

⁵⁵ Kredittilsynet: Annual Report 2001, Oslo 2001.

Pflichten (einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung). Hält es KT für erforderlich, eine Untersuchung einzuleiten, so haben der Revisor bzw. die Prüfungsgesellschaft diesbezüglich eine Auskunftspflicht. Wird dieser Auskunftspflicht nicht Genüge geleistet, kann auch dieses Fehlverhalten zu einem Widerruf der Bestellung führen. Wenn ein Widerrufsverfahren eingeleitet wurde, kann bis zum Abschluss des Verfahrens ein vorläufiges Berufsverbot verhängt werden. Von dieser Möglichkeit, die Bestellung auszusetzen, wurde jedoch bislang nicht Gebrauch gemacht. Ein Widerruf wurde bislang typischerweise durch eine schwerwiegende Zerrüttung der finanziellen Verhältnisse des Berufsangehörigen, die Verletzung des Straf- und des Bilanzrechts, Verstöße gegen berufsrechtliche Normen des Wirtschaftsprüfungsgesetzes oder das Abweichen von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung ausgelöst.⁵⁶

Der sanktionierte Revisor bzw. die sanktionierte Prüfungsgesellschaft kann gegen die Verhängung einer Disziplinarmaßnahme beim Vorstand von KT Einspruch einlegen. Dieser kann die Disziplinarmaßnahme rückgängig machen, den Fall an die Verwaltung von KT zur nochmaligen Bearbeitung zurückgeben oder den Einspruch an das Finanzministerium weiterleiten. Da eine Belehrung formell keine Disziplinarmaßnahme darstellt, kann gegen sie auch kein Einspruch eingelegt werden. Wenn jedoch die Belehrung eine Maßnahme zur Beseitigung des Missstandes vorgibt, so kann der Berufsangehörige deren Notwendigkeit im Einspruchsverfahren überprüfen lassen. Wenngleich dies unüblich ist, bleibt es dem sanktionierten Prüfer vorbehalten jede Entscheidung oder Disziplinarmaßnahme von KT oder des Finanzministeriums gerichtlich überprüfen lassen.⁵⁷

KT führt ein öffentliches Register der Revisoren und Prüfungsgesellschaften, das auch Informationen über verhängte Disziplinarmaßnahmen enthält. In ihrem Jahresbericht und in der Zeitschrift des Instituts informiert KT über seine Kontrollaktivitäten und die verhängten Disziplinarmaßnahmen. Dabei handelt es sich um zusammengefasste, statistische Informationen. Über Einzelfälle wird hier nicht berichtet. Allerdings gibt KT auch Pressemitteilungen heraus, in denen z.B. über Ergebnisse der Überprüfung spezieller Teilaspekte der Prüfungstätigkeit bei hierfür ausgewählten Prüfungsgesellschaften berichtet wird. Zudem ist KT, wie alle öffentlichen Einrichtungen in Norwegen, verpflichtet, ihre

⁵⁶ In der Vergangenheit wurde ein großer Teil der Disziplinarmaßnahmen, insbesondere aber der Widerruf der Bestellung, gegen registrierte Revisoren verhängt, denen es nach den Übergangsbestimmungen des Wirtschaftsprüfungsgesetzes von 1964 erlaubt war, ihren Beruf weiter auszuüben, ohne die nun strengeren Prüfungs- und Zulassungsbestimmungen zu erfüllen. KT hatte diese Gruppe zielgerichtet für Kontrollen ausgewählt. Diese Revisoren sind typischerweise alt, praktizieren ihren Beruf mit geringem Umsatzvolumen und sind zumeist nicht Mitglied des norwegischen Wirtschaftsprüferinstituts. Prüfer dieser Kategorie ziehen es in der Regel vor, ihre Bestellung freiwillig zurückzugeben, wenn KT Kontrollen ankündigt.

⁵⁷ Zuständig ist die allgemeine Gerichtsbarkeit, die durch drei Instanzen gekennzeichnet ist. Näheres hierzu unter:
<http://www.domstol.no/Domstolene/index.asp?startID=&topExpand=1000010&subExpand=&menuitemid=1000525&strUrl=//internet/showObject.asp?i=1000475>.

Korrespondenz der Öffentlichkeit zugänglich zu machen. Aus dieser Korrespondenz lassen sich fallbezogene Informationen über die Umstände erlangen, die KT zu einer Disziplinarmaßnahme oder einer Belehrung veranlasst haben. Sie enthält auch den Namen des sanktionierten Revisors bzw. der sanktionierten Prüfungsgesellschaft. Bei einem Fall, der von öffentlichem Interesse ist, wird diese Informationsquelle häufig von Journalisten genutzt.

3. Die norwegische Revisorenvereinigung

Die norwegische Revisorenvereinigung (DnR) ist mit dem deutschen Institut der Wirtschaftsprüfer vergleichbar und entstand 1999 durch den Zusammenschluss der Norwegischen Vereinigung der Staatsautorisierten Revisoren (NSRF) und der Norwegischen Vereinigung der Registrierten Revisoren (NRRF). Grundsätzlich können nur Prüfer, die zur Durchführung von Pflichtprüfungen berechtigt sind, Mitglied sein. Darüber hinaus ist die Mitgliedschaft aber auch für Prüfer im Ruhestand und für Studenten möglich. Die Mitgliedschaft ist freiwillig. Ca. 95 % der staatsautorisierten Prüfer sind Mitglied, wohingegen der Organisationsgrad bei den registrierten Revisoren bei unter 50 % liegt. Zurzeit hat die DnR ca. 3.500 Mitglieder.⁵⁸

Beide Vorgängerorganisationen hatten ein verpflichtendes Qualitätskontrollprogramm sowie Disziplinarkommissionen eingerichtet, die sich mit Berufspflichtverletzungen ihrer Mitglieder beschäftigten. Bis zur Reform des norwegischen Qualitätskontrollsystems im Jahre 2003 hatte die DnR neben der Qualitätskontrollkommission auch eine Disziplinarkommission und eine Einspruchskommission, die für alle Mitglieder zuständig waren. Sie setzten die Disziplinaraufsichtsprogramme der Vorgängerorganisationen fort. In Folge der Reform wurden die Disziplinar- und die Einspruchskommission 2003 aufgelöst. Im Folgenden wird zunächst das bis vor Kurzem angewandte Disziplinarprogramm der DnR einschließlich der Tätigkeit der Disziplinar- und der Einspruchskommission dargestellt. Am Ende des Kapitels erfolgt dann eine Beschreibung der Reform.

Ein Mitglied der Qualitätskontrollkommission wird vom Vorstand der DnR bestellt. Alle übrigen Mitglieder der Qualitätskontrollkommission sowie die Mitglieder der Disziplinar- und der Einspruchskommission werden bzw. wurden direkt von der Generalversammlung aller Mitglieder der DnR gewählt.⁵⁹ Die Kommissionen berichten der Generalversammlung. Die Mitglieder der genannten Kommissionen sind bzw. waren größtenteils Angehörige des Berufsstandes.

⁵⁸ Da auch 149 Studenten und 43 Ruheständler Mitglied sind, beträgt die Anzahl der Mitglieder, die den Beruf tatsächlich ausüben bei ca. 3.300.

⁵⁹ Seit der Reform aus dem Jahr 2003 bestellt dagegen der DnR-Vorstand die Mitglieder der Qualitätskontrollkommission.

Die Qualitätskontrollkommission besteht aus fünf Mitgliedern. Ihr Vorsitzender wird für zwei, die übrigen Mitglieder für drei Jahre gewählt. Die Kommission ist für die Bestellung der Qualitätskontrollprüfer zuständig, wobei der Vorsitzende der Qualitätskontrollkommission einen Vorschlag unterbreitet. Dabei muss es sich um Angehörige des Berufsstandes, d.h. um staatsautorisierte oder registrierte Revisoren, mit umfangreicher Erfahrung handeln.⁶⁰ Diese Prüfer müssen in Bezug auf die zu kontrollierende Wirtschaftsprüferpraxis unabhängig und frei von Interessenkonflikten sein.⁶¹ Der zu kontrollierende Revisor bzw. die zu kontrollierende Prüfungsgesellschaft haben keinen Einfluss auf die Bestellung des Qualitätskontrollprüfers. Die direkten Prüfungskosten, d.h. die durch die Qualitätskontrolle verursachte Prüfungszeit, wird der kontrollierten Wirtschaftsprüferpraxis in Rechnung gestellt. Indirekte Kosten (z.B. Fahrtkosten) übernimmt DnR.

1992 begannen die staatsautorisierten Revisoren mit Pilotqualitätskontrollen.⁶² Im Folgejahr richteten sowohl die staatsautorisierten als auch die registrierten Revisoren ihr reguläres Qualitätskontrollprogramm ein. Jedes Jahr wurde eine Zufallsstichprobe von 20 % der Mitglieder kontrolliert, die sich für Pflichtprüfungen verantwortlich zeichnen. Bei jedem ausgewählten Revisor wurden zwischen zwei und vier Prüfungsaufträge kontrolliert. Somit wurden bis Ende 1997 alle Mitglieder, die Pflichtprüfungen durchführen, kontrolliert und 1998 begann ein neuer 5-Jahres-Turnus. Dabei wurde das Programm für Wirtschaftsprüferpraxen mit einer angemessenen und funktionierenden internen Qualitätskontrolle modifiziert, indem sie Erleichterungen erhielten. Nur 20 % ihrer für Pflichtprüfungen verantwortlichen Prüfer wurden im Verlauf des neuen Turnus kontrolliert. Für die anderen in der Wirtschaftsprüferpraxis mit Pflichtprüfungen betrauten Revisoren gab es weniger intensive Kontrollen, indem nur ein Prüfungsauftrag dieser Revisoren kontrolliert wurde. Über die Auswahl der zu kontrollierenden Prüfungsaufträge entscheidet der Qualitätskontrollprüfer.

⁶⁰ Für die Qualitätskontrollprüfer wird jährlich ein Seminar organisiert, auf dem anstehende Kontrollen vorbereitet und die Erfahrungen des Vorjahres ausgetauscht werden.

⁶¹ Vgl. De Norske Revisorforening: Guidelines for Cooperation between Kredittilsynet and Den Norske Revisorforening on Quality Control of In-charge Auditors, Oslo 2002. Auch von den Mitgliedern der Qualitätskontrollkommission wird Unabhängigkeit verlangt. Vgl. De Norske Revisorforening: Details on the Quality Control, Oslo 2003.

⁶² Zu dieser Zeit waren externe Qualitätskontrollen in Europa wenig verbreitet. Eine Ausnahme bildete Irland. Die Qualitätskontrollen des Institute of Chartered Accountants in Ireland diente dem norwegischen Institut als Vorbild zur Organisation ihres eigenen Qualitätskontrollprogramms. Zum irischen Institut und seiner Berufsaufsicht vgl. Quick, Reiner /Külpmann, Simone: Das Institute of Chartered Accountants in Ireland - Berufsorganisation und Berufszugang. In: Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen, 40. Jg. (2001), S. 197–205; Quick, Reiner/Külpmann, Simone: Organisation der Berufsaufsicht im Institute of Chartered Accountants in Ireland. In: Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen, 40. Jg. (2001), S. 279-286.

Die Qualitätskontrollen konzentrieren sich auf den Inhalt und die Qualität von Prüfungen, d.h. es wird festgestellt, ob die DnR-Mitglieder Prüfungen in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften, den Prüfungsstandards und den berufsethischen Normen durchführen. Gegenstand der Kontrollen sind die allgemeine Organisation des Prüfungsablaufs bzw. der Prüfungsansatz, das interne Qualitätssicherungssystem und die Durchführung spezifischer Prüfungsaufträge einschließlich der Angemessenheit der Dokumentation. In jüngster Zeit signalisiert das Institut eine verstärkte Kontrolle auf Übereinstimmung mit ethischen Normen.

Jede Kontrolle mündet in einem schriftlichen Bericht an die Qualitätskontrollkommission. Der Bericht sollte alle festgestellten Defizite und Vorschläge zu deren Beseitigung enthalten. Allerdings darf der Qualitätskontrollprüfer in seinem Bericht kein abschließendes Urteil fällen. Der für die jeweilige Qualitätskontrolle zuständige Manager (dabei handelt es sich um einen Angestellten der DnR) kontrolliert den Bericht. Zum Zweck der Berichterstattung an die Generalversammlung werden die Ergebnisse der Qualitätskontrollen in vier Gruppen kategorisiert:

- Keine Beanstandungen;
- Geringfügige Defizite, die keine Folgekontrollen erfordern (dennoch müssen in diesem Fall die festgestellten Defizite beseitigt werden und der Berufsangehörige muss hierüber der Qualitätskontrollkommission schriftlich berichten);
- Wesentliche Defizite, die einen Maßnahmenkatalog beschreiben und Folgekontrollen (um festzustellen, ob die vorgeschlagenen Maßnahmen umgesetzt wurden) erfordern;
- Weitergabe an die Disziplinarkommission (falls schwere Defizite aufgedeckt oder vereinbarte Verbesserungsmaßnahmen nicht ergriffen wurden)⁶³.

Die Qualitätskontrollkommission entscheidet über die Annahme des Berichts und die Umsetzung der vorgeschlagenen Maßnahmen mit einfacher Mehrheit. Wenn jedoch der für die jeweilige Qualitätskontrolle zuständige Manager folgert, dass keine Beanstandungen vorliegen, entscheiden nur zwei Mitglieder der Kommission über den Abschluss des Verfahrens. In ca. 80 % der Fälle werden keine Beanstandungen festgestellt.

Eine separate Satzung der DnR regelt das Qualitätskontrollprogramm. DnR veröffentlicht ein Buch, das die Satzung enthält und die durchzuführenden Prüfungshandlungen beschreibt.⁶⁴ Die Abarbeitung standardisierter Checklisten bildet ein wichtiges Element der durchzuführenden Kontrollen. Die Qualitätskontrollkommission und ihr Personal haben

⁶³ Seit 2003 werden diese Fälle an den DnR-Vorstand abgegeben. Wenn das Vergehen so schwerwiegend ist, dass ein Widerruf der Bestellung in Betracht kommt, erfolgt eine Weiterleitung an KT.

⁶⁴ Vgl. Den norske Revisorforening: Detaljert opplegg for kvalitetskontrollen, Oslo 1999; Den norske Revisorforening: Detaljert opplegg for kvalitetskontrollen, Oslo 2003.

Zugang zu allen Arbeitspapieren des zu kontrollierenden Prüfers und dieser hat eine Auskunftspflicht. Mandanten des zu kontrollierenden Prüfers werden jedoch nie direkt angesprochen. Zudem verbietet es die Satzung, die individuellen Qualitätskontrollberichte und dazugehörige Dokumente zu veröffentlichen. Diesbezüglich unterliegen die Mitglieder der Qualitätskontrollkommission und die Qualitätskontrollprüfer einer Geheimhaltungspflicht.

Der Jahresbericht der Qualitätskontrollkommission an die Generalversammlung der DnR umfasst einige allgemeine Informationen über die Ergebnisse der Qualitätskontrolle und Statistiken.

Die Disziplinarcommission der DnR bestand aus fünf Mitgliedern. Ihr Vorsitzender war Jurist und die anderen Mitglieder waren Berufsangehörige. Verfahren vor der Disziplinarcommission konnten folgendermaßen ausgelöst werden:

- Behauptungen/Anzeichen für berufliches Fehlverhalten (z.B. in der Presse);
- Der DnR-Vorstand bat die Disziplinarcommission, bei Streitigkeiten zwischen Berufsangehörigen zu vermitteln;
- Ein Fall wurde von Gerichten, Regierungsbehörden, dem DnR-Vorstand, der Qualitätskontrollkommission, DnR-Mitgliedern, Mandanten oder anderen Parteien mit legitimem Interesse eingebracht.

Maßnahmen der Disziplinarcommission waren:

- Rüge;
- Geldbuße⁶⁵;
- Androhung des Ausschlusses;
- Ausschluss.

Normalerweise hat die Disziplinarcommission Entscheidungen mit einfacher Mehrheit gefällt. Der Ausschluss erforderte jedoch einen einstimmigen Beschluss.

Die Disziplinarcommission entschied, ob der Inhalt eines Falles öffentlich sein sollte. Sie veröffentlichte auch ihren Jahresbericht an die Generalversammlung der DnR in deren Hauszeitschrift ‚Revisjon of Regnskap‘. Die anonyme Berichterstattung über Einzelfälle konnte sehr umfassend sein.

⁶⁵ Für diese Geldbuße war kein Maximum definiert. In der Vergangenheit fielen solche Geldbußen aber moderat aus (so z.B. in einem Fall 10.000 NKK, was ca. 1.250 € entspricht).

Die Einspruchskommission bestand aus fünf Mitgliedern, die von der Generalversammlung gewählt wurden. Ihr Vorsitzender war Jurist, die übrigen Mitglieder gehörten dem Berufsstand an. Die Kommission behandelte Einsprüche gegen Entscheidungen der Disziplinarcommission. Sie konnte dieselben Disziplinarmaßnahmen anwenden wie die Disziplinarcommission. Zudem entschied sie für Einspruchsfälle, ob der Inhalt des Falles öffentlich gemacht werden sollte. Normalerweise traf auch die Einspruchskommission Entscheidungen mit einfacher Mehrheit. Der Ausschluss erforderte wiederum einen einstimmigen Beschluss. Die Veröffentlichungspraxis der Einspruchskommission entsprach der der Disziplinarcommission. Bei jedem von der Disziplinarcommission und von der Einspruchskommission abgeschlossenen Fall entschied die Einspruchskommission, ob der Finanzminister direkt über die Entscheidung zu unterrichten war. Entscheidungen der Einspruchskommission waren grundsätzlich unanfechtbar. Allerdings konnte ein Prüfer jede Entscheidung der Einspruchskommission (wie auch der Disziplinarcommission) durch die ordentliche Gerichtsbarkeit überprüfen lassen.

Seit dem 1. Januar 2003 kooperieren KT und DnR auf dem Gebiet der Qualitätskontrolle von gesetzlichen Abschlussprüfern, wobei die Grundelemente des bisherigen Qualitätskontrollprogramms der DnR beibehalten worden sind.⁶⁶ Diese Reform sollte zum einen die Wirtschaftlichkeit des Enforcement-Systems erhöhen und zum anderen dieses an die EU-Anforderungen anpassen.⁶⁷ KT wird in die Planung der Qualitätskontrollen des Instituts einbezogen, hat Zugang zu den Qualitätskontrollberichten und wird über die Ergebnisse informiert, bei denen der Widerruf der Bestellung in Frage kommt.⁶⁸ Die Reform war auch mit Anpassungen in Bezug auf den Fokus der Qualitätskontrollen verbunden. Insbesondere werden nun zusätzlich die Finanzlage des Prüfers, Unabhängigkeitsaspekte, bestehende Sicherheiten in Bezug auf berufliches Fehlverhalten, und Weiterbildungsaspekte berücksichtigt.⁶⁹ KT ergreift besondere Maßnahmen, um die Überwachung von Revisoren und Prüfungsgesellschaften zu gewährleisten, die nicht Mitglied der DnR sind. Als Konsequenz aus dieser Reform hat DnR beschlossen, ihre Disziplinar- und ihre Einspruchskommission aufzulösen. Die Zusammenarbeit zwischen KT und DnR hat keinen Einfluss auf die Kontrollverantwortung von KT. KT wird also weiterhin Beschwerden und

⁶⁶ Vgl. Kredittilsynet/Den norske Revisorforening: Retningslinjer for samarbeid mellom Kredittilsynet og Den norske Revisorforening om kvalitetskontroll av oppdragsansvarlig revisorer. <http://www.kredittilsynet.no/archive/5rev/01/01/retni005.pdf>

⁶⁷ Empfehlung der Kommission vom 15. November 2000: Mindestanforderungen an Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfung in der EU http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=de&numdoc=32001H0256&model=guichett

Kredittilsynet: Ny avtale styrker kvalitet og tillit, 2002. <http://www.kredittilsynet.no/wbch3.exe?d=2562>.

⁶⁸ Diese Situation hat sich in als Ergebnis der Qualitätskontrollen des Jahres 2003 in vier Fällen ergeben.

⁶⁹ Den norske Revisorforening: Årsrapport om kvalitetskontroll året 2003, Oslo 2004. <http://www.kredittilsynet.no/archive/5rev/01/01/dnrkv004.pdf>.

Anzeichen für Berufspflichtverletzungen aufgreifen und ausgewählte Revisoren und Prüfungsgesellschaften überprüfen.

Abb. 2 fasst das norwegische Enforcement-System zusammen.

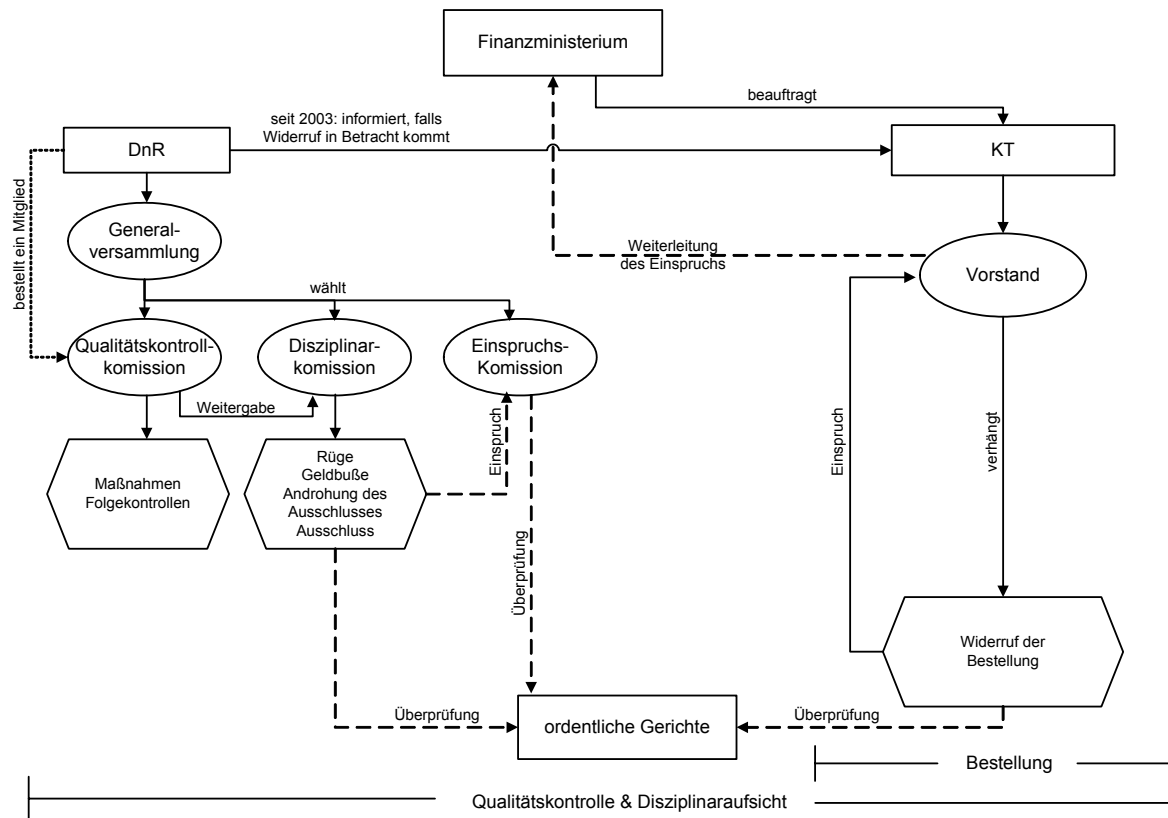


Abb. 2: Enforcement-System in Norwegen

IV. Vergleichende Analyse

1. Enforcement-System

Sowohl die Qualitätskontrolle, als auch die Disziplinaufsicht sind in Deutschland gesetzlich geregelt. Dagegen hat in Norwegen nur die Disziplinaufsicht von KT eine gesetzliche Grundlage, während die Qualitätskontrollen und die früheren Disziplinarmaßnahmen der DnR auf der Satzung eines privatwirtschaftlichen Vereins basieren

In beiden Ländern existiert ein hoch entwickeltes Qualitätskontrollprogramm, das in weiten Teilen an den Berufsstand delegiert wurde. Die Organisation der externen Qualitätskontrolle obliegt in Deutschland der WPK, einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, die der Staatsaufsicht durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit unterliegt. Zudem vertritt der Qualitätskontrollbeirat die Interessen der Öffentlichkeit. In Norwegen wurden die

Qualitätskontrollen der privatrechtlichen DnR durch getrennte Überprüfungen der Prüfungsqualität seitens einer staatlichen Behörde, KT, ergänzt. Inzwischen kooperieren jedoch beide Institutionen auf dem Gebiet der Qualitätskontrolle. Das deutsche System weist im Vergleich zum norwegischen System zwei Nachteile auf. Zum einen haben deutsche Wirtschaftsprüferpraxen die Möglichkeit, sich ihren Qualitätskontrollprüfer selbst auszuwählen und zum anderen gibt es eine strikte Trennung zwischen der externen Qualitätskontrolle und der Disziplinaraufsicht, d.h. Verfehlungen, die im Rahmen eines Peer Reviews aufgedeckt wurden, können nicht disziplinarrechtlich aufgegriffen werden. Auf der anderen Seite müssen sich deutsche Wirtschaftsprüfer häufiger einer externen Qualitätskontrolle unterziehen.

Die Disziplinaraufsicht über deutsche Wirtschaftsprüfer obliegt ausschließlich der Wirtschaftsprüferkammer, die leichte Pflichtverletzungen auch selbst sanktioniert. Schwere Vergehen werden durch Berufsgerichte geahndet, in denen neben ehrenamtlichen Beisitzern aus dem Berufsstand auch Berufsrichter mitwirken. Berufsgerichtliche Verfahren werden in der Regel auf Antrag der WPK eingeleitet, so dass dieser eine Filterfunktion zukommt. In Norwegen erfolgt die Disziplinaraufsicht sowohl durch eine berufsständische Vereinigung (DnR) als auch durch eine staatliche Behörde (KT), wobei die meisten Beschwerden an KT herangetragen werden.

Insgesamt lässt sich feststellen, dass das deutsche Enforcement-System stärker vom Berufsstand beeinflusst wird. Sieht man von den Richtern an den Berufsgerichten ab, so kommt der Öffentlichkeit nur eine überwachende Funktion zu. In Norwegen ist die Öffentlichkeit dagegen unmittelbar durch eine staatliche Behörde an der Disziplinaraufsicht und an der Qualitätskontrolle beteiligt. Andere Interessengruppen (z.B. Aktionäre, Kreditgeber, Arbeitnehmer) wirken jedoch auch hier nicht mit.⁷⁰ Eine geringe Mitwirkung von Dritten birgt die Gefahr, dass das Enforcement-System weniger dem öffentlichen Interesse und mehr dem privatem Interesse des Berufsstandes dient.

2. Disziplinarmaßnahmen

In beiden Ländern stand eine breite Palette an Disziplinarmaßnahmen zur Verfügung. Durch die Reform des Jahres 2003 wurde diese Brandbreite in Norwegen jedoch praktisch auf den Widerruf der Bestellung reduziert. Die meisten in Deutschland zur Verfügung stehenden

⁷⁰ In anderen europäischen Ländern werden mitunter viele relevante Gruppen der Gesellschaft in das Disziplinarsystem eingebunden. So wirken z.B. in Dänemark auch Vertreter der Industrie- und Handelskammern, der Banken und der Aktionäre mit. Vgl. Quick, Reiner/Warming-Rasmussen, Bent: Disciplinary Observance and Sanctions on German and Danish Auditors. In: International Journal of Auditing, Vol. 6 (2002), S. 133-153.

Sanktionen (Belehrung, Rüge, Warnung, Verweis) betreffen lediglich die Berufsehre. Geldbußen können mittlerweile sowohl von der WPK als auch von Berufsgerichten verhängt werden. Allerdings ist die Höhe der Geldbuße nach oben begrenzt. Berücksichtigt man zudem, dass in der Vergangenheit die Rechtsprechung das mögliche Volumen einer Geldbuße noch nie vollständig ausgeschöpft hat, so wird deutlich, dass diesem Instrument nur eine eingeschränkte Präventivwirkung zuzumessen ist. In Norwegen konnten Geldbußen nur von der DnR verhängt werden. Zudem klafft eine große Lücke zwischen einer moderaten Geldbuße und einem endgültigen Berufsausschluss. Diese Lücke wurde in der WPO geschlossen, denn inzwischen besteht die Möglichkeit, Berufsangehörige für einen Zeitraum von bis zu fünf Jahren zu suspendieren, wobei sich die Suspendierung auch auf bestimmte Tätigkeitsgebiete beschränken kann. Für Norwegen lässt sich dagegen eine Verschärfung dieser ‚Sanktionslücke‘ beobachten, denn KT kann seit 1999 neben der informellen Belehrung nur noch die Bestellung entziehen und die DnR verhängt seit 2003 keine Disziplinarmaßnahmen und damit auch keine Geldbußen mehr.

Eine angemessene Bandbreite an verfügbaren Maßnahmen reicht jedoch nicht aus, damit ein Disziplinaraufsichtssystem der moral hazard-Gefahr entgegenwirken kann. Diese Bandbreite muss vielmehr auch tatsächlich zur Anwendung kommen. Leider ist diese Bedingung in Deutschland eher nicht gegeben. Der Großteil der zu Sanktionen führenden Disziplinaraufsichtsfälle wird im Rügeverfahren abgewickelt (vgl. Tab. 1), auf Berufsausschluss wird praktisch nie entschieden⁷¹ und Geldbußen fallen moderat aus.⁷²

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Rügen	14	12	16	23	21	27	25	16	24	15	21	9
Anträge auf Einleitung berufsgerichtlicher Verfahren	2	0	4	4	1	8	9	2	9	8	37	8

Tab. 1: Entscheidungen der WPK in Disziplinaraufsichtsfällen

Die Situation in Norwegen ist hierzu konträr. Von 1995 bis 2002 hat KT in 59 Fällen die Bestellung widerrufen, wobei größtenteils registrierte Revisoren betroffen waren. Zumindest in den 90er Jahren ist die Gesamtzahl an Disziplinarmaßnahmen höher als in Deutschland (vgl. Tab. 2).

⁷¹ Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die betroffenen Wirtschaftsprüfer in einigen Fällen, in denen damit zu rechnen war, dass das berufsgerichtliche Verfahren zu einem Berufsausschluss führt, ihre Bestellung freiwillig zurückgegeben haben. Zudem besteht auch die Möglichkeit des Widerrufs der Bestellung. Es liegen jedoch keine statistischen Informationen darüber vor, wie oft ein solcher Widerruf vorkommt.

⁷² Vgl. Quick, Reiner: Das Risiko der berufsrechtlichen Ahndung deutscher Wirtschaftsprüfer. In: Betrieb und Wirtschaft, 51. Jg. (1997), S. 241-248 und S. 321-325.

Jahr	Widerruf der Bestel- lung		Strenger Ver- weis		Verweis oder Kritik		Gesamt	
	SR*	RR*	SR	RR	SR	RR	SR	RR
1995	0	6	5	20	4	4	9	30
1996	0	3	5	20	4	6	9	29
1997	0	9	4	18	2	6	6	33
1998	0	8	3	2	1	3	4	13
1999	1	10	5	11	4	7	10	28
2000	4	5	-	-	-	-	4	5
2001	0	7	-	-	-	-	0	7
2002	1	5	-	-	-	-	1	5
2003	0	3	-	-	-	-	0	3

SR = staatsautorisierte Revisoren; RR = registrierte Revisoren

Tab. 2: Disziplinarmaßnahmen von KT

Da in Deutschland in erster Linie milde Strafen verhängt werden, lässt sich bezweifeln, dass das Disziplinarsystem eine verhaltensbeeinflussende Wirkung entfaltet, d.h. den Abschlussprüfer dazu anhält, dem öffentlichen Interesse zu dienen und ein opportunistisches Ausnutzen seines Informationsvorsprungs zu unterlassen. Hinzu kommt die strikte Trennung zwischen der externen Qualitätskontrolle und der Disziplinaraufsicht. Offensichtlich soll die Bereitschaft des Berufsstandes, Fehlverhalten zu bekämpfen, signalisiert werden. Gleichzeitig werden jedoch die Berufsangehörigen in den meisten Fällen vor ernsthaften Bestrafungen geschützt.

Auch aus der den Disziplinarfällen zugrunde liegenden Art der Berufspflichtverletzung lässt sich schließen, ob das System eher das öffentliche Interesse oder das private Interesse des Berufsstandes schützt. In Deutschland betreffen die Disziplinaraufsichtsfälle häufig interne Angelegenheiten bzw. das Ansehen des Berufsstandes, wie z.B. unzulässige Werbung, das Ausüben unzulässiger Tätigkeiten, fehlende oder unzureichende Haftpflichtversicherung, Verstöße gegen Meldepflichten zum Berufsregister oder die Nichtbeantwortung von Anfragen der WPK. Diese Arten von Fehlverhalten betreffen in erster Linie das private Interesse des Berufsstandes. Fälle, die Prüferversagen zum Gegenstand haben, sind selten.⁷³ Die einzige Berufspflichtverletzung, die unmittelbar die moral hazard-Gefahr betrifft und häufiger Gegenstand von Disziplinaraufsichtsfällen ist, sind Verstöße gegen den Grundsatz der Unabhängigkeit.

Die vom norwegischen KT sanktionierten Fälle stehen dagegen zumeist mit dem öffentlichen Interesse im Zusammenhang und belegen, dass die Öffentlichkeit vor Abschlussprüfern geschützt werden soll, die ihre Pflichten verletzen. Im Mittelpunkt stehen hier auf der einen

⁷³ Allerdings hat die WPK in jüngster Zeit einen Anstieg solcher Fälle berichtet, die unmittelbar die Prüfungsqualität betreffen. Vgl. Wirtschaftsprüferkammer: Die WPK 1999-2002. Berichte von Vorstand und Beirat, Berlin 2002, S. 52.

Seite Verstöße gegen das Steuer-, das Bilanz- und das Berufsrecht sowie gegen Prüfungsstandards und auf der anderen Seite die schwerwiegende Zerrüttung der finanziellen Verhältnisse von Revisoren. Die Disziplinarkommission der DnR beschäftigte sich gleichermaßen mit internen Angelegenheiten des Berufsstandes und mit beruflichem Fehlverhalten, das im Widerspruch zum öffentlichen Auftrag des Prüfers steht.

Aus der Art der sanktionierten Pflichtverletzungen lässt sich somit schließen, dass das norwegische Enforcement-System eher bestrebt ist, dem öffentlichen Interesse zu dienen. Dieses Ergebnis ist durch die enge Verzahnung zwischen der Disziplinaraufsicht und der externen Qualitätskontrolle beeinflusst. Im Peer Review-Verfahren, das sich explizit mit der Prüfungsqualität und deren Sicherstellung auseinandersetzt, festgestelltes Fehlverhalten wird disziplinarrechtlich verfolgt. Insofern verwundert es nicht, dass mangelnde Prüfungsqualität und damit Gefährdungen des öffentlichen Interesses häufiger Gegenstand der Verfahren sind. Aus diesem Blickwinkel ist die mit dem Selbstbelastungsverbot begründete strikte Trennung zwischen Disziplinaraufsicht und externer Qualitätskontrolle in Deutschland abzulehnen.

3. Publizität

Damit ein Enforcement-System dem öffentlichen Interesse dienen kann, muss es transparent sein. Transparenz betrifft sowohl die Disziplinarverfahren als auch deren Ergebnisse. In Deutschland sind die berufsgerichtlichen Verfahren, die in Zusammenhang mit handelsrechtlichen Pflichtprüfungen stehen, inzwischen öffentlich. Dies gilt jedoch nicht für von der WPK geahndete Pflichtverstöße. Dagegen sind in Norwegen Disziplinarverfahren generell nicht öffentlich. Der Vorstand der WPK informiert die Öffentlichkeit in seinem Jahresbericht über die Anzahl der sanktionierten Pflichtverletzungen und die Häufigkeit der verhängten Maßnahmen. Zudem werden ausgewählte Einzelfälle in den WPK-Mitteilungen publiziert. Ähnliches gilt für Norwegen, wo neben allgemeinen statistischen Informationen nur ein Teil der Disziplinarfälle veröffentlicht wird. In beiden Ländern erfolgt die Publikation in anonymer Form, d.h. der Name des bestraften Berufsangehörigen bzw. der betroffenen Prüfungsgesellschaft wird nicht veröffentlicht. Informationen über gegen einzelne Revisoren verhängte Widerrufe der Bestellung können in Norwegen allerdings dem öffentlich zugänglichen Berufsregister entnommen werden. Zudem ist in Norwegen die im Zusammenhang mit einzelnen Disziplinarfällen stehende Korrespondenz von KT öffentlich zugänglich. Für die deutsche Öffentlichkeit, insbesondere jedoch für die an der Wahl des Abschlussprüfers und an der Erteilung des Prüfungsauftrags beteiligten Gruppen, besteht demnach keine Möglichkeit, Berufsangehörige, die wegen Fehlverhalten disziplinarrechtlich bestraft werden, zu erkennen und sich so vor einer möglichen adverse selection zu schützen.

V. Schlussbemerkung

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass das deutsche Enforcement-System primär dem privaten Interesse des Berufsstandes dient und vor allem eine hohe Qualität signalisieren und das Vertrauen in den Berufsstand sichern soll. In Norwegen finden sich sowohl Belege für das private Interesse des Berufsstandes als auch Elemente, die dem öffentlichen Interesse zuzuordnen sind. Insbesondere die Einbindung einer staatlichen Behörde, die Verzahnung von externer Qualitätskontrolle und Disziplinaraufsicht und die häufigen Widerrufe der Bestellung tragen dazu bei, dort die moral hazard-Gefahr zu reduzieren. Die jüngste WPO-Novelle ergab einige Verbesserungen, wobei in erster Linie die Erweiterung des zur Verfügung stehenden Maßnahmenkatalogs und die Öffentlichkeit des berufsgerichtlichen Verfahrens bei Fällen mit Bezug zu handelsrechtlichen Pflichtprüfungen zu nennen sind. Dennoch verbleiben in Deutschland erhebliche Defizite. Problematisch sind vor allem die fehlende aktive Beteiligung der Öffentlichkeit, die seltene Verhängung strenger Disziplinarmaßnahmen, die strikte Trennung zwischen externer Qualitätskontrolle und Disziplinaraufsicht, die unzureichende aktive Aufsicht der WPK⁷⁴ und die mangelnde Transparenz. Abschließend sei darauf hingewiesen, dass nur eine Komponente untersucht wurde, die dazu geeignet ist, Prinzipale vor Nachteilen zu schützen, die aus zu Gunsten des Abschlussprüfers asymmetrisch verteilten Informationen resultieren können. Will man insgesamt die Gefahr eines moral hazard beurteilen, so müssten viele weitere relevante Faktoren, wie z.B. die Qualität der Aus- und Weiterbildung im Berufsstand, die zivilrechtliche Haftung des Abschlussprüfers oder der Wettbewerb und die Transparenz auf dem Prüfungsmarkt, untersucht werden.

⁷⁴ Die einzige systematische Kontrollaktivität der WPK besteht in der jährlichen Durchsicht von Jahresabschlüssen. Die jüngsten Ergebnisse hierzu finden sich bei Wirtschaftsprüferkammer: Bericht der Wirtschaftsprüferkammer über die Abschlussdurchsicht im Jahr 2002, Beilage zu WPK-Mitteilungen Heft 4/2003.